

Dottorato di Ricerca in
Diritto degli Affari e Tributario dell'Impresa
Ciclo XXVI

Coordinatrice: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

**COLLABORAZIONE TRA IMPRESE
ED IMPOSIZIONE SUI REDDITI:
LE PROSPETTIVE DEL CONTRATTO DI RETE**

Tutor:
Chiar.mo Prof. Massimo Basilavecchia
Chiar.mo Prof. Lorenzo del Federico

Dottorando:
Marco Baldacci

Anno accademico 2013/2014

INDICE

<i>Introduzione</i>	1
---------------------------	---

CAPITOLO I

PROFILI FUNZIONALI E STRUTTURALI

1 La collaborazione tra imprese: un fenomeno tra “mercato” e “gerarchia”	7
1.1 <i>Le origini della collaborazione interimprenditoriale</i>	7
1.2 <i>Le esigenze della collaborazione</i>	9
1.3 <i>Un fenomeno multiforme</i>	11
1.4 <i>La collaborazione dal punto di vista giuridico</i>	13
1.5 <i>Segue: gli strumenti giuridici offerti dall’ordinamento per regolare la collaborazione</i>	18
2 La collaborazione mediante autonoma organizzazione	20
2.1 <i>L’organizzazione con scopo di lucro</i>	20
2.2 <i>L’organizzazione consortile</i>	21
2.3 <i>Segue: scopo di lucro, mutualistico e consortile</i>	24
2.4 <i>La concentration e la coopération nell’ordinamento francese</i>	25
2.5 <i>Gli strumenti giuridici offerti dall’ordinamento comunitario: il Gruppo Europeo di Interesse Economico (GEIE)</i>	28
3 La collaborazione temporanea	31
3.1 <i>Le esigenze di collaborazione temporanea</i>	31
3.2 <i>La collaborazione temporanea negli ordinamenti di common law: la joint venture</i>	33
3.3 <i>Le associazioni temporanei nei Paesi di civil law: l’association momentanée</i>	36
3.4 <i>Le associazioni temporanee per l’affidamento di contratti pubblici</i>	37
3.5 <i>Segue: i raggruppamenti temporanei di imprese (RTI) nel Codice dei contratti pubblici</i> ..	40
3.6 <i>L’associazione in partecipazione</i>	42
4 La collaborazione e le forme di tutela degli aderenti	44
4.1 <i>La tutela del contraente debole nelle catene produttive e distributive</i>	44
4.2 <i>La distribuzione senza ingerenza del produttore</i>	45
4.3 <i>Il decentramento produttivo</i>	48
4.4 <i>Il collegamento negoziale</i>	52

5 La collaborazione territoriale.....	55
5.1 <i>Reti di imprese e distretti: analogie e differenze</i>	55
5.2 <i>Il distretto industriale</i>	57
5.3 <i>I cluster nella politica dell'Unione Europea</i>	58
5.4 <i>Distretti e territorio nella disciplina nazionale</i>	60
5.5 <i>Dai distretti industriali ai distretti produttivi</i>	62
5.6 <i>I distretti turistici nei territori costieri</i>	64
 6 La collaborazione ed il contratto di rete.....	 66
6.1 <i>La mancata attuazione della disciplina dei distretti produttivi e l'introduzione del contratto di rete</i>	66
6.2 <i>Segue: dal riconoscimento normativo dei distretti al contratto (di rete)</i>	67
6.3 <i>Il contratto di rete: una schizofrenica evoluzione legislativa</i>	68
6.4 <i>Segue: la necessaria previsione di un fondo e di un organo comuni</i>	70
6.5 <i>Segue: la "virata contrattualistica"</i>	72
6.6 <i>Segue: la soggettività giuridica (opzionale)</i>	73
6.7 <i>I tratti caratteristici del contratto di rete: collaborazione interimprenditoriale, innovazione e competitività</i>	76
6.8 <i>Il contratto di rete nella prassi</i>	79

CAPITOLO II

SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA E IMPUTAZIONE DEI REDDITI

1 La collaborazione tra imprese e la soggettività tributaria nell'imposizione reddituale.....	85
1.1 <i>La questione della soggettività dei raggruppamenti tra imprese</i>	85
1.2 <i>Brevi cenni sulla teoria generale della soggettività tributaria</i>	86
1.3 <i>La soggettività degli enti nell'imposizione diretta</i>	90
1.4 <i>Aggregazioni tra imprese che adottano modelli societari</i>	95
1.5 <i>Aggregazioni tra imprese che adottano il modello consortile</i>	96
1.6 <i>Il GEIE</i>	102
1.7 <i>Aggregazioni tra imprese temporanee</i>	103
1.8 <i>Segue: analogie e differenze fra raggruppamenti temporanei e consorzi</i>	106
1.9 <i>Segue: società di fatto e tassazione per trasparenza</i>	110
1.10 <i>Segue: possibili conclusioni in tema di soggettività delle organizzazioni create nell'ambito di un raggruppamento temporaneo</i>	116
1.11 <i>I distretti: soggettività e tassazione consolidata (rinvio)</i>	116

2 L'imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione	118
2.1 <i>Il problema dell'imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione tra imprese</i>	118
2.2 <i>Possesso del reddito e imputazione</i>	119
2.3 <i>Mandato e imputazione: il mandato con rappresentanza</i>	120
2.4 <i>Segue: il mandato senza rappresentanza</i>	121
2.5 <i>Scopo mutualistico e imputazione</i>	124
2.6 <i>Segue: la strumentalità dell'organizzazione comune e il pericolo di un'eccessiva svalutazione dell'elemento soggettivo</i>	127
2.7 <i>Possibili conclusioni in tema di imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione tra imprese</i>	129
 3 La soggettività passiva e l'imputazione dei redditi nel contratto di rete.....	135
3.1 <i>Il contratto di rete: contratto plurilaterale tipico con comunione di scopo</i>	135
3.2 <i>La soggettività tributaria della rete</i>	140
3.3 <i>Segue: patrimonio e responsabilità della rete</i>	145
3.4 <i>Segue: organo comune e gestione della rete</i>	149
3.5 <i>Possibile ricostruzione in tema di soggettività e imputazione dei redditi nel contratto di rete</i>	151
3.6 <i>Segue: rete contratto (con o senza organo comune e fondo patrimoniale).....</i>	152
3.7 <i>Segue: rete soggetto iscritto e rete soggetto "ex contractu"</i>	154

CAPITOLO III

AGEVOLAZIONI FISCALI A FAVORE DELLA COLLABORAZIONE TRA IMPRESE

1. I limiti costituzionali e comunitari	157
1.1 <i>Le agevolazioni tributarie</i>	157
1.2 <i>I limiti costituzionali</i>	159
1.3 <i>I limiti comunitari</i>	161
1.4 <i>Segue: il principio di non discriminazione</i>	162
1.5 <i>Segue: il divieto di aiuti di Stato incompatibili</i>	163
 2. Le politiche europee di sostegno alle PMI ed alla innovazione	168
2.1 <i>I cluster</i>	168
2.2 <i>Le PMI</i>	173
2.3 <i>Ricerca, sviluppo e innovazione (RSI)</i>	175

3. Le agevolazioni fiscali a favore delle aggregazioni tra imprese.....	178
3.1 Trasparenza fiscale delle società di capitali.....	178
3.2 Le agevolazioni per i consorzi	179
3.3 I distretti produttivi	183
3.4 Segue: la tassazione di distretto (o consolidata)	187
3.5 Segue: la tassazione unitaria e la tassazione concordata (unitaria e individuale)	189
3.6 Le agevolazioni “temporanee” per le aggregazioni tra imprese	193
 4. In particolare: le agevolazioni fiscali per il contratto di rete.....	 195
4.1 Le agevolazioni fiscali per le imprese che aderiscono ad un contratto di rete	195
4.2 Le agevolazioni a favore del contratto di rete e il divieto di aiuti di Stato	200
4.3 Osservazioni conclusive	202
 Conclusioni	 207
 Bibliografia	 213

Introduzione

La diffusione delle tecnologie informatiche e l'integrazione mondiale dei mercati reali e finanziari consentono oggi alle imprese di operare anche oltre i confini nazionali, svincolandosi da spazi definiti. La *new economy* offre loro la possibilità di ampliare il raggio d'azione commerciale ma, al tempo stesso, le costringe a fronteggiare la concorrenza di nuovi *competitors* internazionali particolarmente strutturati ed aggressivi, come quelli provenienti dai Paesi emergenti.

Entrambi gli effetti di tale evoluzione sollevano un problema di scala dimensionale minima degli operatori economici, in quanto la concorrenza che caratterizza l'economia moderna impone alle aziende la necessità di dimensionarsi in modo tale da garantire una minor incidenza dei costi fissi nella produzione dei beni e dei servizi, una costante innovazione del prodotto mediante strutture destinate alla ricerca ed allo sviluppo e la disponibilità di mezzi sufficienti per poter accedere a importanti commesse che richiedono ingenti investimenti iniziali.

Questa necessità si manifesta soprattutto nei sistemi produttivi quali quello italiano caratterizzato, come noto, dalla presenza di numerose imprese di piccole e medie dimensioni (PMI) le quali non sono in grado, con le loro risorse, di fronteggiare la competizione nel mercato globale.

L'integrazione tra più imprese diviene quindi la via maestra per consentire loro di offrire, congiuntamente, beni e servizi competitivi.

Essa può comportare la definitiva perdita di autonomia delle aderenti e la nascita di una struttura nuova, la cui attività si svolge sotto la direzione unitaria di una sola figura.

In questo caso, definito di concentrazione, le imprese possono fondersi in un'entità giuridica unica le cui capacità finanziarie, patrimoniali e, più in generale, produttive sono date dalla sommatoria delle capacità di ciascuna impresa aderente, ma con i benefici effetti delle economie di scala. Le stesse imprese che intendono concentrarsi possono creare, in alternativa, un gruppo societario, in cui il compito di direzione viene affidato ad una di esse: benché l'individualità delle imprese permanga, la loro autonomia viene comunque meno in quanto le aderenti si subordinano alla capogruppo attraverso il meccanismo delle partecipazioni societarie. Nell'uno e nell'altro caso, quindi, le imprese originariamente indipendenti rinunciano alla propria autonomia per dar vita ad un apparato produttivo in grado di fronteggiare le richieste del mercato ed offrire un prodotto competitivo.

Quale valida alternativa al modello della concentrazione, la prassi commerciale ha elaborato varie forme di collaborazione tra imprese che consentono una integrazione delle loro attività mediante accordi di cooperazione i quali, tuttavia, non pregiudicano l'autonomia delle parti e consentono comunque la creazione di un'aggregazione capace di raggiungere una dimensione ottimale.

L'efficienza dell'organizzazione produttiva basata su questo secondo tipo di integrazione e la diffusione di tale pratica nella prassi hanno giustificato un certo interesse politico verso il fenomeno: negli ultimi decenni sono state introdotte non solo sovvenzioni, ma anche agevolazioni fiscali destinate ad incentivare l'aggregazione delle imprese, specie nel campo dell'imposizione diretta.

Già negli anni settanta, con la l. 30 aprile 1976, n. 374, era stato riconosciuto alle consorziate il diritto di dedurre dal reddito d'impresa la quota associativa versata per la costituzione del consorzio, secondo un approccio per certi versi simile a quello riconosciuto alle imprese aderenti al contratto di rete dal Dl. 31 maggio 2010, n. 78.

Non sono mancate peraltro agevolazioni riconosciute al soggetto creato dalle imprese per lo svolgimento dell'attività comune, come nel caso della l. 21 maggio 1981, n. 240 che ha introdotto il regime di sospensione d'imposta degli utili realizzati dal consorzio e impiegati per investimenti fissi e iniziative rientranti nell'oggetto dell'organizzazione consortile.

In altri casi la concessione dell'agevolazione è stata subordinata al perseguimento, da parte dell'aggregazione, di alcune finalità ritenute meritevoli, come nel caso dell'art. 42 del Dl. 22 giugno 2012, n. 83, il quale ha introdotto misure di sostegno per i cd. "consorzi per l'internazionalizzazione", aventi per oggetto la diffusione internazionale dei prodotti e dei servizi delle piccole e medie imprese che ne fanno parte nonché il supporto alla loro presenza nei mercati esteri. L'attenzione per le PMI è, del resto, confermata dall'art. 9 del Dl. 14 marzo 2009, n. 35 il quale prevedeva un credito di imposta in caso di spese per studi e consulenze inerenti all'operazione di aggregazione.

Le modalità con le quali le agevolazioni trovano applicazione possono tuttavia limitare il beneficio solo a talune aggregazioni o a talune imprese. Così è, ad esempio, per il regime di sospensione d'imposta degli utili che presuppone, evidentemente, una certa redditività del soggetto beneficiario o, ancora, per le agevolazioni a favore delle reti, che richiedevano la costituzione di un fondo comune.

L'effetto per certi versi "illusorio" di tali misure è ancor più evidente in quei regimi che il legislatore non ha mai attuato, riservati alle aggregazioni territoriali (distretti produttivi, turistici, ecc.), i quali riconoscono la possibilità di optare per una tassazione reddituale "unitaria" e concordata. Nonostante la mancata attuazione, l'interesse verso questa disciplina è data dalla volontà, manifestata dal legislatore, di abbandonare i classici criteri di determinazione analitica del reddito su base personale ed effettiva, a favore di forme di imposizione che vedono nella filiera produttiva un'entità dotata di una propria capacità contributiva.

La mancata o limitata applicazione delle agevolazioni fiscali, in altri casi, è derivata dall'accertata incompatibilità delle stesse con i principi comunitari.

La discrezionalità del legislatore in materia fiscale, infatti, incontra dei limiti non solo nella Carta costituzionale (e, in particolare, nei principi di capacità contributiva, di ragionevolezza e di pareggio del bilancio), ma anche nei trattati internazionali, specie in quello dell'Unione europea. Come noto, infatti, *«la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali»* (art. 117, co. 1, Cost.).

Le scelte in tema di fiscalità di vantaggio risultano fortemente influenzate, in particolare, dall'art. 107 del TFUE il quale vieta gli aiuti statali che favoriscono talune imprese o talune produzioni e falsano o minacciano di falsare la concorrenza, quali, ad esempio, i cd. aiuti regionali (concetto all'interno dei quali potrebbero rientrare le misure a favore dei distretti).

Il divieto di aiuti di Stato, tuttavia, risulta in parte mitigato dalle recenti politiche dell'Unione Europea le quali hanno evidenziato un certo *favor* verso la collaborazione

interimprenditoriale quando strumentale al compimento di investimenti in attività di ricerca, sviluppo e innovazione ovvero realizzata tra imprese altamente specializzate o tra PMI.

Tale politica trova giustificazione nel fatto che forme di cooperazione interimprenditoriale, capaci di offrire beni e servizi competitivi, garantiscono una maggiore concorrenza all'interno del mercato comune, nell'interesse dei consumatori e in conformità con gli obiettivi dei Trattati.

Del resto, numerosi interventi del legislatore europeo hanno condotto all'introduzione negli ordinamenti nazionali di discipline dirette a regolare alcune forme di collaborazione interimprenditoriale.

Alcune direttive dei primi anni settanta hanno infatti portato al riconoscimento delle associazioni temporanee di imprese (ATI) quali figure ammesse a partecipare alle procedure per l'affidamento di contratti pubblici previo conferimento di un mandato collettivo speciale con rappresentanza ad una di esse.

Un regolamento comunitario ha invece disciplinato il GEIE (Gruppo Economico di Interesse Europeo): un organismo associativo sovranazionale, essenzialmente di tipo mutualistico, per la cooperazione tra imprese comunitarie, volto a favorire il miglioramento e l'accrescimento dei risultati delle attività economiche dei singoli partecipanti.

Nel corso degli ultimi decenni si sono così venuti ad aggiungere al consorzio tra imprenditori di cui all'art. 2602 cod. civ. numerosi istituti i quali, tuttavia, affrontano e disciplinano il fenomeno della collaborazione tra imprese in modo parziale.

Il consorzio, infatti, è un istituto utilizzabile per la realizzazione di varie forme di collaborazione, ma richiede in ogni caso la creazione di un'organizzazione comune destinata a svolgere una o più fasi delle imprese. Allo stesso modo la scarsa disciplina delle ATI opera nel solo settore degli appalti pubblici e, comunque, è finalizzata a garantire l'unitaria rappresentanza del raggruppamento e la responsabilità delle aderenti nei confronti dell'ente appaltante. A conclusioni analoghe si giunge con riferimento alla disciplina dei distretti, industriali e produttivi (limitata alle sole collaborazioni interimprenditoriali collocate in un determinato contesto territoriale e sociale) ed alle disposizioni sul *franchising* e sulla subfornitura (che tutelano il contraente debole all'interno della catena produttiva o distributiva).

Nonostante l'esistenza di numerosi istituti, le imprese e, in particolare, le PMI, hanno quindi lamentato l'assenza di una disciplina di riferimento per la collaborazione imprenditoriale. Segnatamente, è stata sottolineata l'assenza di una forma giuridica di cooperazione semplice ed efficace, che consenta di realizzare attività comuni (o altre forme di collaborazione) nell'ambito di un quadro giuridico prestabilito, ovvero di una figura di contratto plurilaterale con scopo di lucro che non preveda la costituzione di un fondo specifico in cui far confluire tutti gli utili.

È in questo contesto che va letta l'introduzione del contratto di rete di cui al Dl. 10 febbraio 2009, n. 5, contratto con il quale più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o

tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa.

L'oggetto particolarmente ampio del contratto e la possibilità per i contraenti di non dotare la rete di un fondo o di un organo comuni evidenziano, quindi, la volontà di offrire uno strumento elastico, capace di disciplinare sia ipotesi di collaborazione strutturate che forme di collaborazione "leggera".

Il ruolo centrale che alla libertà contrattuale delle parti viene attribuito sia nel contratto di rete che, più in generale, negli accordi di *joint venture*, mal si concilia tuttavia con gli schemi giuridici classici, fondati sulla distinzione tra "contratto" e "organizzazione", e con la natura personale dell'imposizione diretta, la quale impone di distinguere tra operazioni che generano fattispecie rilevanti in capo ai contraenti e accordi che invece danno vita a nuovi soggetti, dotati di una propria capacità contributiva e, in quanto tali, obbligati all'adempimento di obblighi formali e sostanziali.

Il fenomeno della collaborazione tra imprese e l'elasticità che lo contraddistingue pone, in altri termini, la necessità di individuare un confine che consenta di distinguere gli accordi che comportano il sorgere di materia imponibile in capo agli aderenti da quelli che, al contrario, creano un soggetto autonomo secondo i parametri individuati dalla clausola residuale di cui al secondo comma dell'art. 73 TUIR e che corrispondono, secondo la miglior dottrina, a quelli utilizzati nel campo del diritto comune per attribuire la soggettività giuridica.

Se figure quali le società di capitali - che possono essere utilizzate dalle imprese nel quadro di una cd. *corporate joint venture* - certamente costituiscono soggetti passivi dell'IRES, perplessità sorgono con riferimento alle fattispecie "ibride" o atipiche, per le quali occorre accertare l'esistenza non solo di un'autonomia patrimoniale, ancorché imperfetta, ma anche di un autonomo potere decisionale dell'associazione rispetto a quello degli aderenti, desumibile in particolare dalla presenza di un'assemblea, di organi direttivi, e, più in generale, di uffici che svolgono funzioni gestionali e non meramente esecutive.

Questo primo sforzo classificatorio, peraltro, non esaurisce i termini dell'indagine, in quanto al riconoscimento della natura associativa dell'accordo segue la necessità di individuare il corretto regime applicabile tra quelli previsti dal TUIR per gli enti collettivi.

Emblematico, in questo senso, è il caso delle ATI. Parte della dottrina e la prassi, dopo aver riconosciuto che anche tali accordi possono dar vita ad un ente associativo, hanno ritenuto applicabile il regime di trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR, nonostante l'esistenza di voci contrarie le quali hanno ricondotto tali aggregazioni all'interno della clausola residuale di cui all'art. 73, co. 2, TUIR.

Nel contratto di rete queste problematiche sono complicate dalla peculiare soluzione offerta dal legislatore in tema di soggettività. Il contratto di rete, infatti, può anche non prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo incaricato di gestire l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. Laddove previsti, comunque, il contratto di rete non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa mediante iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede.

La scelta di acquisire la soggettività, tuttavia, non incide sui poteri dell'ufficio comune o sull'autonomia patrimoniale della rete. Il fondo, infatti, beneficia in entrambi i casi di una autonomia patrimoniale analoga a quella dei consorzi con attività esterna, con la particolarità

che delle obbligazioni assunte dall'organo comune risponde solo il fondo patrimoniale comune.

La forte autonomia patrimoniale e la possibilità per le parti di attribuire all'organo comune la gestione autonoma della rete induce quindi a chiedersi se, anche di fronte ad un contratto che non ha acquisito *ex lege* la soggettività giuridica, debba comunque escludersi la soggettività passiva.

Alle richiamate problematiche concernenti la soggettività delle aggregazioni di imprese si aggiungono poi quelle concernenti la corretta imputazione dei redditi derivanti dal soggetto che svolge funzioni di coordinamento, rappresentanza, o altre attività, nell'interesse delle imprese aggregate.

Invero, la volontà di realizzare in modo coordinato un progetto comune, richiede di individuare una figura cui attribuire il compito di rappresentare l'aggregazione nei confronti dei terzi, di coordinare la loro attività o di svolgere in tutto o in parte un'attività comune.

Tale soggetto, potrebbe essere costituito *ad hoc* (come nel caso del consorzio), ma potrebbe anche essere una delle imprese che partecipano all'aggregazione, come avviene nelle ATI dove il potere di rappresentanza viene attribuito ad una delle imprese aderenti.

In entrambi i casi questa figura viene a svolgere un ruolo strumentale rispetto alle attività delle imprese, in quanto agisce per loro conto in base ad un contratto di mandato o, eventualmente, del rapporto consortile.

Considerata la funzione strumentale del soggetto, si è talora affermato che quest'ultimo dovrebbe operare in modo "trasparente" ai fini fiscali, nel senso che tutte le operazioni poste in essere dal soggetto dovrebbero manifestarsi direttamente nella contabilità delle imprese che partecipano all'aggregazione.

Tale interpretazione ha trovato peraltro fondamento giuridico in quelle tesi che sostengono che in caso di mandato senza rappresentanza gli effetti fiscali delle attività poste in essere dal mandatario si manifestano comunque in capo al mandante. E, invero, se la spendita del nome del mandante comporta il sorgere di diritti ed obblighi in capo a quest'ultimo, quando il mandatario agisce per conto di altri, ma in nome proprio, si dibatte se i redditi debbano essere imputati in capo al soggetto che ha agito ovvero in capo al mandante.

Le imprese che intendono collaborare, quindi, trovano innanzi a sé una situazione ambivalente: da un lato, numerose agevolazioni che dimostrano la volontà politica di favorire e sostenere mediante risorse pubbliche tale scelta, specie se effettuata da piccole e medie imprese per investire in ricerca e innovazione o per espandere la propria attività all'esterno; dall'altro, un quadro legislativo lacunoso, asistemico e mutevole che solleva diverse questioni interpretative non facilmente superabili.

CAPITOLO I

PROFILI FUNZIONALI E STRUTTURALI

SOMMARIO:

1 La collaborazione tra imprese: un fenomeno tra “mercato” e “gerarchia” - 1.1 Le origini della collaborazione interimprenditoriale - 1.2 Le esigenze della collaborazione - 1.3 Un fenomeno multiforme - 1.4 La collaborazione dal punto di vista giuridico - 1.5 Segue: gli strumenti giuridici offerti dall’ordinamento per regolare la collaborazione - **2 La collaborazione mediante autonoma organizzazione** - 2.1 L’organizzazione con scopo di lucro - 2.2 L’organizzazione consortile - 2.3 Segue: scopo di lucro, mutualistico e consortile - 2.4 La *concentration* e la *coopération* nell’ordinamento francese - 2.5 Gli strumenti giuridici offerti dall’ordinamento comunitario: il Gruppo Europeo di Interesse Economico (GEIE) - **3 La collaborazione temporanea** - 3.1 Le esigenze di collaborazione temporanea - 3.2 La collaborazione temporanea negli ordinamenti di *common law*: la *joint venture* - 3.3 Le associazioni temporanei nei Paesi di *civil law*: l’*association momentanée* - 3.4 Le associazioni temporanee per l’affidamento di contratti pubblici - 3.5 Segue: i raggruppamenti temporanei di imprese (RTI) nel Codice dei contratti pubblici - 3.6 L’associazione in partecipazione - **4 La collaborazione e le forme di tutela degli aderenti** - 4.1 La tutela del contraente debole nelle catene produttive e distributive - 4.2 La distribuzione senza ingerenza del produttore - 4.3 Il decentramento produttivo - 4.4 Il collegamento negoziale - **5 La collaborazione territoriale** - 5.1 Reti di imprese e distretti: analogie e differenze - 5.2 Il distretto industriale - 5.3 I cluster nella politica dell’Unione Europea - 5.4 Distretti e territorio nella disciplina nazionale - 5.5 Dai distretti industriali ai distretti produttivi - 5.6 I distretti turistici nei territori costieri - **6 La collaborazione ed il contratto di rete** - 6.1 La mancata attuazione della disciplina dei distretti produttivi e l’introduzione del contratto di rete - 6.2 Segue: dal riconoscimento normativo dei distretti al contratto (di rete) - 6.3 Il contratto di rete: una schizofrenica evoluzione legislativa - 6.4 Segue: la necessaria previsione di un fondo e di un organo comuni - 6.5 Segue: la “virata contrattualistica” - 6.6 Segue: la soggettività giuridica (opzionale) - 6.7 I tratti caratteristici del contratto di rete: collaborazione interimprenditoriale, innovazione e competitività - 6.8 Il contratto di rete nella prassi

1 La collaborazione tra imprese: un fenomeno tra “mercato” e “gerarchia”

1.1 Le origini della collaborazione interimprenditoriale

La collaborazione tra imprese ha assunto un ruolo centrale e predominante nelle economie moderne, specie in seguito all’intensificarsi degli scambi commerciali, all’ingresso di nuovi prodotti e di nuovi operatori sul mercato, all’affermarsi di nuove tecnologie e all’ampliamento dei mercati reso possibile dalla progressiva integrazione economica e politica tra gli Stati.

Tutti fattori, questi, che hanno posto le imprese, specie quelle di media o piccola dimensione (PMI), di fronte alla necessità di raggiungere una dimensione ottimale per meglio fronteggiare le sfide poste da una concorrenza sempre più agguerrita, soprattutto quando operante a livello transnazionale¹.

¹ La dottrina è quanto mai ampia sul punto. L’efficace sintesi qui riproposta è tratta da BERNARDINI, *Le joint ventures: profili e problemi*, in Draetta-Vaccà (a cura di), *Le Joint-ventures. Profili giuridici e modelli contrattuali*, Milano, 1997, p. IX, al quale si rimanda per ulteriori approfondimenti bibliografici.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Le imprese, quindi, decidono di collaborare tra loro, coordinando le proprie attività, in modo tale da creare sinergie capaci di assicurare loro una maggiore competitività ed un sufficiente grado di dinamismo, senza che questo comporti la definitiva rinuncia alla loro autonomia.

Il fenomeno, a ben vedere, ha radici antiche, in quanto forme di cooperazione tra imprese indipendenti e concorrenti potevano riscontrarsi anche anteriormente alla rivoluzione industriale², già nell'organizzazione degli scambi di materie prime, semilavorati e prodotti finiti che avevano luogo nel periodo medioevale, sia in Europa che tra l'Europa ed il continente asiatico³.

Tale fenomeno si è largamente diffuso ed ha acquisito una particolare rilevanza economica soprattutto negli ultimi decenni, nel corso dei quali ha trovato cittadinanza in quasi tutti i settori. Esso è visto quale espressione significativa della moderna organizzazione economica, che consente alle imprese di accrescere la propria competitività e la propria efficienza produttiva, in alternativa al modello basato sulla impresa di grandi dimensioni⁴.

Invero, proprio in risposta alla crisi del modello cd. "fordista", nella seconda metà del secolo scorso si è diffuso il ricorso a forme di collaborazione interimprenditoriale in cui più imprese collaborano mantenendo una certa autonomia e indipendenza.

Tale nuovo modello organizzativo si è realizzato, in primo luogo, mediante lo "snellimento" di grandi organizzazioni integrate, al fine di ridurre i costi e i rischi che la rigidità comporta. Si è fatto così ricorso all'*outsourcing* delle lavorazioni, dei servizi e delle competenze, mediante il coinvolgimento di imprese e professionisti esterni.

La collaborazione interimprenditoriale, tuttavia, non costituisce solo il frutto della riorganizzazione della grande impresa.

Grazie alle nuove tecnologie e alla maggiore mobilità delle persone e delle idee, imprese precedentemente divise da barriere geografiche o tecniche si possono ora incontrare, scoprendo i vantaggi della cooperazione, consistenti nelle economie di scala e nella specializzazione che ciascuna di esse non potrebbe raggiungere qualora continuasse ad operare separatamente.

A ciò si aggiunga che la collaborazione può talora risultare l'unica via percorribile per il compimento di un determinato affare. Accade, infatti, che gli investimenti richiesti, in particolare quelli tecnologici, siano enormi e il loro risultato utile sia percepibile solo dopo un certo numero di anni. Di qui l'esigenza di stabilire forme di cooperazione con altre imprese

² Si veda per tutti ZEITLIN, *Industrial Districts and regional Clusters*, in Jones-Zeitlin (a cura di), *Oxford Handbook of business History*, Oxford, 2008.

³ CAFAGGI, *Introduzione*, in Cafaggi (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario*, Bologna, 2009, p. 9, il quale richiama lo studio di DEAKIN, *The return of the guild? Network relations in historical perspective*, in Amtuz-Teubner (a cura di), *Networks. Legal issues of multilateral co-operation*, Oxford, 2009, p. 53. Sullo sviluppo storico della collaborazione tra imprese v. VACCÀ, *Joint venture (aspetti contrattuali)*, in *Nss. dig. it.*, VIII, Torino, 1992, p. 50; VACCÀ, *Origini e lineamenti dei contratti di joint-venture*, in Draetta-Vaccà (a cura di), *Le joint-ventures. Profili giuridici e modelli contrattuali*, Milano, 1997, p. 101; CIPOLLA, *Commercio e compagnie commerciali nella rinascita europea dal 1100 al 1400*, in AA.VV., *Le compagnie commerciali nel mondo moderno, Atti del convegno di Venezia 11 e 12 ottobre 1979*, Milano, 1984, p. 26; CORAPI, *Le associazioni temporanee di imprese*, Milano, 1983; ASTOLFI, *Il contratto di joint venture. La disciplina giuridica dei raggruppamenti temporanei di imprese*, Milano, 1981, p. 85.

⁴ VERCELLINO, *Associazione Temporanea d'impresa*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., agg.*, Torino, 2003, p. 52.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

operanti orizzontalmente sullo stesso mercato o verticalmente nella stessa linea di produzione⁵.

Queste forme di collaborazione si distinguono, quindi, dalle forme di concentrazione che si realizzano mediante la fusione di più imprese in un'entità giuridica unica ovvero attraverso la creazione di un gruppo societario, in cui il compito di dirigere il gruppo viene affidato ad una di esse. In questi casi le imprese danno vita ad un modello organizzativo tendenzialmente permanente, in cui i legami interni non si basano su accordi contrattuali, ma sono realizzati mediante subordinazione delle aderenti nei confronti di un unico soggetto il quale dirige unitariamente il gruppo, con conseguente perdita di indipendenza delle imprese aderenti⁶.

Nel gruppo di società, in altri termini, il collegamento fra le varie imprese si realizza attraverso la dipendenza, diretta o indiretta, da una società capogruppo in una costruzione piramidale, radiale, circolare o di altro genere, ma che, comunque, fa sempre capo al criterio della subordinazione e che si realizza attraverso le partecipazioni al capitale sociale⁷.

Del resto, la contrapposizione tra collaborazione (*coopération*) e fusione in società o creazione di gruppi (*concentration*) è da tempo evidenziata dalla dottrina francese⁸, la quale distingue fra *groupement d'entreprises* e *groupes de sociétés*, indicando con il primo termine le molteplici forme di collaborazione tra imprese che non pregiudicano l'autonomia delle singole partecipanti e con il secondo la sola concentrazione di società realizzata mediante la partecipazione al capitale sociale.

1.2 Le esigenze della collaborazione

Le ragioni che spingono le imprese a collaborare sono numerose e variano da caso a caso, ma possono talora combinarsi e coesistere. In questo variegato quadro possono tuttavia individuarsi alcune esigenze che, in modo ricorrente, spingono le imprese a coordinare i propri sforzi, nel rispetto dell'autonomia giuridica di ciascuna⁹.

Primeggiano tra queste le esigenze di carattere tecnico-operativo: in un contesto nel quale il progresso tecnologico si è orientato verso il decentramento produttivo e la specializzazione, le imprese sono chiamate a raggiungere elevatissimi livelli di competenza in specifici campi o in determinate fasi del ciclo produttivo.

È la conseguenza della crescente competizione sul piano dell'economia globale, della cruciale rilevanza degli investimenti in innovazione tecnologica, della complessità e della complementarità dei saperi necessari al compimento di tali investimenti e, infine, della crescente rilevanza, anche e soprattutto in virtù di vincoli normativi, dell'adeguamento a standard tecnici nell'ambito della produzione, la cui non ottemperanza espone l'intera filiera

⁵ BERNARDINI, *Le joint ventures*, cit., p. IX. È interessante notare al riguardo un certo parallelismo con il fenomeno dell'associazionismo fra comuni e l'esigenza di flessibilità e di riduzione dei costi che lo caratterizza. Per un approfondimento si veda DEL FEDERICO-ROBOTTI (a cura di), *Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, e, in particolare, per quanto attiene al profilo fiscale, i contributi di MARINI-VERRIGNI, *Il finanziamento delle associazioni fra comuni. Quadro costituzionale e principi generali*, p. 93; ID., *Il finanziamento delle associazioni fra comuni. Quadro costituzionale e principi generali*, in *Finanza Locale*, 2007, n. 6, p. 9 e BASILAVECCHIA-LOVECCHIO, *Il regime tributario delle associazioni fra comuni*, in Del Federico-Robotti (a cura di), *Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, p. 213.

⁶ DUBISSON, *Les groupements d'entreprises pour les marchés internationaux*, Paris, 1979, p. 6.

⁷ LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985, p. 2.

⁸ Si veda per tutti DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., e la dottrina ivi richiamata.

⁹ Esigenze analiticamente richiamate in VERCELLINO, *Associazione Temporanea*, cit., p. 52.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

e, singolarmente, quanti ne fanno parte, alla responsabilità verso il consumatore finale e verso gli altri operatori in sede di regresso¹⁰.

Tale specializzazione, tuttavia, comporta per le singole imprese carenze nelle aree operative a monte e a valle della propria fase produttiva, e impone la ricerca di appoggio e collaborazione in altre imprese a loro volta specializzate nelle aree scoperte. In una produzione sempre più specializzata, la collaborazione tra imprese diviene necessaria nell'esecuzione quotidiana di un'attività produttiva qualificata.

Peraltro, considerata la forte interdipendenza che in tali ipotesi si viene a creare tra le imprese, le forme collaborative tendono ad avere maggiore durata e stabilità nel tempo.

L'esigenza di cooperare potrebbe tuttavia essere temporanea e conseguire all'assunzione di un'obbligazione complessa, assunta nei confronti di uno specifico soggetto (i.e. un committente), avente ad oggetto lo svolgimento di un'attività la cui esecuzione richiede rilevanti investimenti iniziali.

La sempre più elevata dimensione delle iniziative economiche da intraprendere si traduce in complessità non solo tecniche e organizzative ma anche finanziarie e richiede una ingente disponibilità di risorse economiche che una singola impresa, specie se di media o piccola dimensione, non è in grado di soddisfare. In questi casi la ricerca di imprese con cui collaborare deriva, quindi, da motivazioni di stampo economico-finanziario.

Del resto l'imponenza delle operazioni e l'elevato coinvolgimento di risorse economiche, rendono comunque opportuna una ripartizione dei rischi connessi all'operazione, ripartizione che si rende possibile tramite il coinvolgimento diretto di altre imprese interessate ad ottenere lo stesso risultato¹¹.

La ricerca di imprese disposte a collaborare viene effettuata anche per accedere a nuovi mercati locali. Nel contesto della globalizzazione, gli operatori economici possono organizzarsi e cooperare per gestire piattaforme di relazione sempre più complesse ed articolate, che consentono alle imprese aderenti di operare su nuovi mercati prima irraggiungibili¹². Peraltro, in questi casi, una maggiore sinergia con le imprese radicate nel territorio consente di sfruttare la loro presenza e notorietà e di limitare la loro concorrenza.

In casi più particolari, poi, la collaborazione con imprese locali può dipendere da motivazioni di carattere politico-legali, specie nei rapporti internazionali con taluni Paesi in cui la creazione e lo sviluppo di intensi rapporti commerciali di carattere continuativo è consentita soltanto attraverso specifiche forme di cooperazione con attività interne. In certe aree del pianeta, infatti, vi potrebbe essere una chiusura di principio o, comunque la scelta - giustificata dalla debolezza economica degli operatori nazionali rispetto ai soggetti stranieri - di privilegiare imprese di carattere locale, al fine di mantenere all'interno dei confini nazionali una elevata percentuale della ricchezza prodotta. In questo quadro la cooperazione delle imprese locali con soggetti esteri diventa uno strumento di regolamentazione giuridica degli investimenti provenienti dall'estero¹³. L'accordo di cooperazione internazionale viene a

¹⁰ IAMICELI, *Dalle reti di imprese al contatto di rete: un percorso (in)compiuto*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 6.

¹¹ VERCELLINO, *Associazione Temporanea*, cit., p. 52.

¹² Osservazioni tratte da BARTEZZAGHI-RULLANI, *Forme di reti: un insieme diversificato*, in AIP (a cura di), *Reti d'impresa oltre i distretti*, Milano, 2008, p. 35.

¹³ VERCELLINO, *Associazione Temporanea*, cit., p. 52.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

costituire la forma giuridica che legittima l'impiego di investimenti di capitale e risorse produttive provenienti da un Paese straniero¹⁴.

Alle esigenze di ordine generale sopra brevemente richiamate si somma la crisi economica di questi ultimi anni, la quale ha sollecitato la ricerca di sinergie capaci di consentire l'accesso a conoscenze e opportunità produttive e commerciali spesso precluse alla singola impresa, specie se di piccole dimensioni.

Infine, anche le scelte di politica economica possono rendere opportuna una collaborazione tra imprese, specie quando si traducono in incentivi fiscali per le imprese che si aggregano. Come si avrà modo di approfondire nel terzo capitolo, tale favore politico per la collaborazione interimprenditoriale trova giustificazione nel convincimento che tale forma produttiva sia uno strumento capace di favorire la capacità competitiva e innovativa delle imprese e che, in ultima analisi, favorisca la crescita economica dell'intero Paese, a beneficio di tutti i suoi cittadini¹⁵.

1.3 Un fenomeno multiforme

L'integrazione economica che si realizza fra le imprese può assumere forme e dimensioni estremamente variegata e può strutturarsi secondo differenti gradi di complementazione.

Una struttura "ottimale", infatti, non esiste in quanto essa dipende strettamente dalle ragioni che hanno spinto all'accordo e dagli obiettivi che con tale collaborazione si intendono raggiungere, nonché dalle caratteristiche tecniche, organizzative, dimensionali ed economiche delle singole imprese partecipanti.

La prassi mostra l'esistenza di forme di integrazione tra imprese che si collocano nel ciclo produttivo in modo orizzontale, in quanto aggregano operatori economici, anche concorrenti tra loro, che svolgono la stessa attività o che, comunque, si inseriscono nella stessa fase produttiva, solitamente in posizione paritaria sul piano giuridico-formale, e forme di integrazione aventi estensione verticale, che comprendono forze operative appartenenti a settori o a fasi diverse e tra loro complementari nel raggiungimento di un certo obiettivo¹⁶.

La collaborazione tra imprese, in altri termini, è verticale quando l'oggetto della prestazione è tale da non poter essere perseguito senza il coordinamento di attività diverse, non omogenee, se pur funzionalmente collegate mentre la si definisce orizzontale quando l'operare in modo congiunto non è condizionato dalle particolarità tecniche dell'opera ma, piuttosto, dal suo aspetto dimensionale, eccedente le capacità o disponibilità di imprese operanti in modo autonomo¹⁷.

¹⁴ Così GIACCARDI MARMO, *I contratti di cooperazione tra imprese*, in Bigiavi (fondata da) Alpa-Bessone (diretta da), *Giur. sist. dir. civ. e comm.*, II, Tomo I, Torino, 1991, p. 26. Per un approfondimento sulla rilevanza che la collaborazione può assumere nei rapporti internazionali v. CARBONE-D'ANGELO, *Cooperazione tra imprese e appalto internazionale. Joint venture o consortium agreements*, Milano, 1991.

¹⁵ CAFAGGI-IMICELI-MOSCO, *Prefazione*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. IX.

¹⁶ Sull'integrazione orizzontale e verticale v., tra gli altri, DI ROSA, *L'associazione temporanea di imprese. Il contratto di joint venture*, Milano, 1998, p. 14 e ID., *Autonomia contrattuale e attività di impresa*, Torino, 2010, p. 62; CARBONE, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi nell'appalto di opere pubbliche*, in *Giur. it.*, 1988, IV, p. 78; MAZZONE, *L'associazione temporanea di imprese*, in Rescigno (diretto da), *Trattato di diritto privato*, XVII, Torino, 1985, p. 564; BIANCA, *La gestione in comune di un appalto pubblico: associazione temporanea, consorzio, società di fatto o contratto associativo innominato?*, in *Riv. dir. civ.*, 1983, II, p. 647; FERRETTI, *Le "Associazioni temporanee di imprese"*, in *Riv. dir. comm.*, 1975, I, p. 350.

¹⁷ ASTOLFI, *Il contratto*, cit., p. 64.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Un'altra possibile distinzione si fonda sulla diversa rilevanza dell'accordo nei confronti dei terzi: in alcuni casi la convenzione tra i soggetti può assumere rilievo solo all'interno, nei rapporti tra partecipanti, senza che l'intesa venga esternata, ma spesso l'accordo acquista valore anche nei confronti di terzi, creando due piani distinti eppure strettamente connessi di relazioni.

Non tutte le forme di collaborazione tra imprese, poi, presentano la medesima stabilità nel tempo. Possono esistere infiniti livelli intermedi di complementazione che, con un'intensità crescente di rapporti, comprendono fattispecie che partono dalle semplici collaborazioni contrattuali di effimera durata e semplicità, passando a collaborazioni tendenzialmente stabili.

Tale distinzione, peraltro, si riflette sul piano giuridico, in quanto una cooperazione stabile può richiedere la creazione di una struttura autonoma con lo scopo di sostenere l'attività oggetto dell'accordo¹⁸. Generalmente, quando l'esigenza a cui rispondere è quella di realizzare, in via continuativa, un'attività comune in cui i partecipanti intendono far confluire le risorse tecniche, organizzative ed economiche necessarie, le imprese costituiscono organismi giuridicamente autonomi i quali si aggiungono, e non si sostituiscono, alle aderenti. Per contro, le forme di collaborazione temporanea risultano di norma prive di organismi giuridicamente autonomi e si fondano su accordi che si limitano a prevedere una stretta ingerenza o, comunque, interdipendenza tra le varie imprese.

Per definire questo variegato quadro di accordi di collaborazione, le scienze economiche utilizzano il termine "rete di imprese" proprio per evidenziare l'esistenza di un intreccio di pattuizioni di natura convenzionale che legano tra loro imprese che rimangono comunque autonome, ancorché interdipendenti.

La "rete di imprese", quindi, individua tutte le forme di collaborazione «che stanno nella vasta zona grigia compresa tra i due estremi della massima indipendenza (mercato) e della massima dipendenza (gerarchia)»¹⁹ e con le quali le imprese bilanciano le opposte esigenze di stabilità e flessibilità²⁰.

La rete, infatti, si distingue tanto dal rapporto di mercato (qual è quello tra il fornitore ed il cliente, in cui la relazione commerciale si limita allo scambio di un certo prodotto con un certo prezzo e che mantiene la piena indipendenza ed autonomia delle parti contraenti) quanto dal rapporto gerarchico (nel quale si dà vita ad un rapporto di dipendenza in cui una parte viene ad assumere una posizione gerarchicamente sovraordinata).

Del resto, la "convivenza" di mercato e gerarchia ben si riscontra proprio nell'interesse perseguito dalla rete. Se nel mercato ogni parte persegue un interesse contrastante con quella della controparte e nel gruppo l'interesse collettivo coincide, di norma, con quello della controllante, nella rete l'interesse collettivo si aggiunge e, talora, si contrappone, a quello dei singoli partecipanti: vengono a coesistere cooperazione e competizione, scopo comune e

¹⁸ Vedi sul punto VERCELLINO, *Associazione Temporanea*, cit., p. 53.

¹⁹ BARTEZZAGHI-RULLANI, *Forme di reti*, cit., p. 36. Per ulteriori approfondimenti si vedano POWEL, *Neither market nor hierarchy: network forms of organization*, in Cummings-Staw (a cura di), *Research in Organizational behavior*, Greenwich, 1990, p. 295 e WILLIAMSON, *The economics of governance*, in *Am. Ec. Rev.*, 2, 1996, p. 1. Tra i contributi meno recenti v. WILLIAMSON, *The economic institution of capitalism: firms, markets, relational contracts*, New York, 1985; BECATTINI, *Dal settore industriale al distretto industriale. Alcune considerazioni sull'unità di indagine dell'economia industriale*, in *Riv. ec. pol. ind.*, 5, 1979, p. 7 e COASE, *The nature of the firm*, in *Economica*, 4, 1937, p. 386.

²⁰ IAMICELI, *Le reti di imprese: modelli contrattuali di coordinamento*, in Cafaggi (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali. Nuove sfide per diritto ed economica*, Bologna, 2004, p. 135.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

divergenza di interessi, dal momento che le stesse imprese cooperano su alcuni mercati ma possono competere su altri.

Il ricorso ad accordi reticolari da parte delle imprese deriva, del resto, dalla circostanza per cui le relazioni di mercato si rivelano inadeguate ad organizzare le complementarità tipiche della collaborazione reticolare e, al contempo, l'impresa verticalmente integrata richiede costi eccessivi e riduce la flessibilità²¹.

In sostanza, vi è rete di imprese quando più imprese, benché giuridicamente ed economicamente autonome, divengono tra loro interdipendenti²².

Diversamente da quanto avviene nelle ipotesi di concentrazione/gruppo, le imprese partecipanti conservano la piena autonomia ed indipendenza giuridica ed ammettono forme gerarchiche solo relative al potere contrattuale²³. Nella rete vi è poi una forte complementarità tra le risorse critiche e gli investimenti specifici necessari a produrle e valorizzarle. La complementarità tra le imprese può essere originaria (come nel caso di frammentazione dell'originaria impresa verticalizzata) ovvero può costituire il frutto della frequentazione, che porta ad una tacita o esplicita divisione del lavoro in termini di competenze, capacità produttive, attitudini o abilità differenziali²⁴.

L'interdipendenza si riflette anche sul fattore temporale, in quanto la relazione reticolare è tendenzialmente stabile o, quantomeno, tale da consentire la remunerazione degli investimenti specifici effettuati dalle aderenti²⁵.

In sintesi, la rete di imprese è una trama di relazioni, tendenzialmente stabili, tra più imprese, formalmente e giuridicamente distinte, anche concorrenti, tra le cui attività esiste o si genera una interdipendenza e si crea uno strumento di governo della stessa che acquista una funzione di coordinamento²⁶.

1.4 La collaborazione dal punto di vista giuridico

Come giustamente osservato, l'analisi della normativa applicabile alla collaborazione interimprenditoriale e, in particolare, delle reti di imprese «è fonte di un disagio, apparentemente mai sopito: quello di un giurista posto di fronte ai limiti delle categorie giuridiche tradizionali (il contratto, per un verso, e l'organizzazione personificata, dall'altro) quando ha a che fare con concetti irrimediabilmente ibridi»²⁷.

Risulta infatti difficile tradurre nel linguaggio giuridico quelle forme di interdipendenza economica e culturale tra entità giuridiche formalmente separate ed indipendenti: tale

²¹ CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 18.

²² Le specificità del modello reticolare che seguono sono efficacemente individuate e descritte in CAFAGGI-IAMICELI, *Premessa*, cit., p. 21. Per un ulteriore approfondimento sulle caratteristiche del fenomeno reticolare si vedano, anche, CAFAGGI, *Il governo della rete. Modelli organizzativi del coordinamento interimprenditoriale*, in Cafaggi (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali. Nuove sfide per diritto ed economia*, Bologna, 2004, p. 57; IAMICELI, *Le reti di imprese*, cit., p. 125; CAMARDI, *Contratti di consumo e contatti tra imprese. Riflessioni sull'asimmetria contrattuale nei rapporti di scambio e nei rapporti "reticolari"*, in *Rivista critica di diritto privato*, 4, 2005, p. 549.

²³ CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 13.

²⁴ BARTEZZAGHI-RULLANI, *Forme di reti*, cit., p. 39. CAFAGGI, *Il governo della rete*, cit., p. 60.

²⁵ CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 22; CAFAGGI, *Il governo della rete*, cit., p. 57; IAMICELI, *Le reti di imprese*, cit., p. 125.

²⁶ CAFAGGI-IAMICELI, *Premessa*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 23.

²⁷ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 1.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

interdipendenza può avere diversa intensità e distribuzione, configurando ora ipotesi di dipendenza asimmetrica ma non riconducibili a forme di controllo, ora paritaria, in cui il potere decisionale è simmetricamente distribuito tra le parti²⁸.

Nonostante l'unitarietà del fenomeno sotto il profilo economico, gli strumenti giuridici utilizzati nella prassi per regolare le reti di imprese possono essere inquadrati ora nella categoria dei contratti di scambio, ora in quella dei contratti a scopo comune.

Invero, la rete viene di regolata mediante contratti "plurilaterali" (in cui, cioè, intervengono più di due parti)²⁹, i quali tuttavia possono creare una struttura associativa, rappresentare una concatenazione di scambi oppure essere il frutto della combinazione delle due figure.

Le difficoltà del giurista nell'approcciarsi al fenomeno reticolare derivano, in altri termini, dal fatto che la disciplina del diritto dell'impresa risente della bipartizione organizzazione/attività³⁰: mentre la disciplina dell'organizzazione è affidata al diritto societario, quella dell'attività è affidata al diritto dei contratti³¹.

Del resto, come efficacemente rilevato in dottrina, «*quello della rete è anzitutto fenomeno economico e sociale, spesso riconoscibile a posteriori, dopo che una serie di relazioni contrattuali o una condivisione nella titolarità di alcune risorse si sono realizzate*»³².

²⁸ CAFAGGI, *Reti di imprese spazi e silenzi regolativi*, in Cafaggi (a cura di), *Le reti di imprese tra regolazione e norme sociali: nuove sfide per diritto ed economia*, Bologna, 2004, p. 3.

²⁹ Su tale profilo, con specifico riferimento al contratto di rete, v. VILLA, *Reti di imprese e contratto plurilaterale*, in *Giur. comm.*, 6, 2010, p. 944 il quale efficacemente riassume il dibattito attorno al significato da attribuire all'espressione "contratto plurilaterale" utilizzata nel codice civile. L'Autore ricorda che tale formula deve essere intesa non tanto quale contratto cui partecipano più di due parti quanto, piuttosto, un contratto con comunione di scopo. E, invero, il codice civile, all'art. 1420, e in altre norme analoghe (artt. 1446, 1459, 1466) pone al centro della nozione il perseguimento di uno scopo comune (e, quindi, la funzione del contratto) e rende marginale la sua struttura, ovvero sia l'effettiva partecipazione di una molteplicità di aderenti all'accordo. Tale scelta giunge al termine di una accesa disputa dottrinale. Da un lato vi erano coloro i quali sostenevano che il contratto costituiva il luogo di composizione di interessi necessariamente contrapposti, sicché lo stesso non poteva che essere un negozio bilaterale: tutti i fenomeni di partecipazione plurima dovevano inquadarsi entro la categoria residuale del negozio plurilaterale (MESSINEO, *Il negozio giuridico plurilaterale*, in *Annali Univ. Cattolica*, 1926-27, p. 53). A tale tesi si contrapponeva una diversa interpretazione, poi accolta dai redattori del codice civile, che riteneva compatibile la nozione di contratto con la composizione di interessi convergenti (ASCARELLI, *Contratto plurilaterale e negozio plurilaterale*, in *foro Lomb.*, 1932, p. 439). Per un approfondimento sul tema del contratto plurilaterale si vedano, oltre alle opere già citate, ASCARELLI, *Il contratto plurilaterale*, in AA.VV., *Saggi giuridici*, Milano, 1949, p. 259; FERRI, *Contratto plurilaterale*, in *Nss. dig. it.*, IV, Torino, 1959, p. 678; MESSINEO, *Contratto plurilaterale e associativo*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, p. 139; FERRO LUZZI, *I contratti associativi*, Milano, 1974; CARLO, *Il contratto plurilaterale associativo*, Napoli, 1967; BELVEDERE, *La categoria contrattuale di cui agli artt. 1420, 1446, 1459, 1466 cod. civ.*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1971, p. 660; BELVEDERE, *Contratto plurilaterale*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, IV, Torino, 1989, p. 270; INZITARI, *Riflessioni sul contratto plurilaterale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1973, p. 476; MAIORCA, *Contratto plurilaterale*, in *Enc. giur. Trecc.*, IX, Roma, 1988, p. 1.

³⁰ CAFAGGI, *Reti di imprese spazi e silenzi*, cit., p. 27.

³¹ Lo studio delle reti di impresa richiama quel dibattito giuridico concernente i contratti di imprese o cd. terzo contratto in quanto la rete si realizza, dal punto di vista giuridico, attraverso contratti che hanno come protagonisti le imprese, e che si distingue quindi sia dalla tradizionale figura del contratto recepita nel codice e indifferente alla qualità dei contraenti, sia dal contratto con i consumatori, diretto a tutelare il contraente debole. Sul tema v. OPPO, *I contratti di impresa tra codice civile e legislazione speciale*, in *Riv. dir. civ.*, 3, 2004, p. 841; ALPA, *Osservazioni sulla categoria dei contratti d'impresa*, in *Contratti*, 11, 2004, p. 1059; AMADIO, *Nullità anomala e conformazione del contratto (note minime in tema di "abuso dell'autonomia contrattuale")*, in *Riv. dir. priv.*, 2, 2005, p. 285; GITTI, *Il terzo contratto: la determinazione del contenuto*, in Gitti-Villa (a cura di), *Il terzo contratto. L'abuso di potere contrattuale nei rapporti tra imprese*, Bologna, 2008, p. 83; MINERVINI, *Il terzo contratto*, in *I contratti*, 2009, p. 493; RUSSO E., *Imprenditore debole, imprenditore-persona, abuso di dipendenza economica, "terzo contratto"*, in *Contr. impr.* 2009, p. 120.

³² VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944.

In mancanza di una disciplina specifica per le reti, la prassi ha quindi adottato varie soluzioni per dare veste giuridica alle variegate forme di collaborazione tra imprese.

Tra gli altri sono stati utilizzati la subfornitura, i gruppi di acquisto, i contratti di *outsourcing*, la *joint venture*, il raggruppamento temporaneo di imprese (RTI), l'associazione temporanea di imprese (ATI), i contratti plurilaterali di ricerca e sviluppo, i sistemi di controllo di qualità lungo la filiera, il *franchising*, la concessione, le licenze di marchio, il consorzio. A questi vanno poi aggiunti altri strumenti giuridici quali i patti parasociali, gli accordi informali che regolano le partecipazioni reciproche nel capitale e gli scambi di presenza nei vari consigli di amministrazione nonché i *trust* di scopo³³.

Il fenomeno delle reti, quindi, sebbene dal punto di vista sociologico ed economico sia identificato da una nozione di fondo tendenzialmente unificante, dal punto di vista del diritto privato presenta modalità di attuazione variabili e non riconducibili allo stesso modello: esistono reti che si strutturano attorno a schemi organizzativi di carattere associativo, reti che nascono da fasci di relazioni bilaterali, reti che utilizzano lo schema del contratto plurilaterale e reti che fanno ricorso ad una combinazione dei diversi strumenti³⁴.

In altri termini, il fenomeno economico può assumere forme giuridiche estremamente differenti tra loro, variando dall'unione su base meramente contrattuale, in cui ogni parte mantiene la propria autonomia (salvo il limitato e specifico contributo pattuito in vista del raggiungimento di una ben individuata finalità comune), a forme contrattuali caratterizzate da una più marcata integrazione tra le varie imprese, sino alla costituzione di una società di capitali.

Quest'ultima, infatti, potrebbe essere utilizzata in quanto strumento ideale per la limitazione della responsabilità solidale degli associati. Esigenza, quest'ultima, avvertita in particolar modo in presenza di una rilevante esposizione al rischio di impresa e di una non piena affidabilità di taluno degli associati³⁵. A ciò si aggiunga che la scelta delle società di capitali non comporta alcun dubbio in merito alla disciplina applicabile, essendo queste figure tipiche. Del resto, non pare vi siano dubbi sulla loro compatibilità anche con accordi di collaborazione di carattere temporaneo³⁶.

Non sempre però l'utilizzo della forma societaria (o figure affini), seppur caratterizzata da una ben determinata suddivisione del capitale di rischio e dalla possibilità di modulare la partecipazione al suddetto rischio nel modo più consono alle proprie esigenze, risulta completamente appagante in relazione al risultato che si desidera ottenere. Sempre più spesso, infatti, l'obiettivo delle parti è quello di realizzare una collaborazione estremamente circoscritta, che consenta il mantenimento di una spiccata autonomia, anche giuridica, delle singole parti³⁷.

Considerate le rilevanti differenze che dividono i modelli contrattuali sopra richiamati, la dottrina che più ha studiato il fenomeno reticolare, ha cercato di classificare tali

³³ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi sul contratto di rete*, in *Giur. comm.*, 1, 2010, p. 843, nota 17.

³⁴ Così VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 947, il quale richiama gli studi di CAFAGGI-AMICELI, *Reti di imprese e modelli di governo interimprenditoriale: analisi comparativa e prospettive di approfondimento*, in Cafaggi-Amiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 310.

³⁵ BERNARDINI, *Le joint ventures*, cit., p. IX.

³⁶ Su tale aspetto v. *amplius* MAZZONE, *L'associazione temporanea*, cit., p. 555 e DI ROSA, *L'associazione temporanea*, cit., p. 23.

³⁷ VERCELLINO, *Associazione Temporanea*, cit., p. 53.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

manifestazioni empiriche, suddividendole in reti contrattuali, reti organizzative e reti complesse³⁸.

Le prime nascono dalla conclusione di un unico contratto plurilaterale non associativo oppure, e con più frequenza³⁹, attraverso la stipula di svariati contratti bilaterali, tra loro connessi da fenomeni di collegamento negoziali⁴⁰.

Le reti organizzative, invece, conducono alla creazione di un'autonoma organizzazione e assumono la forma di reti societarie, aventi finalità lucrativa o consortile. Benché queste ultime assumano carattere prevalente, non mancano nella prassi reti organizzative senza scopo di lucro o mutualistico (associazioni e fondazioni).

Infine, nelle reti miste lo strumento organizzativo viene impiegato contestualmente a quello contrattuale. Questo si verifica, ad esempio, quando ad una rete contrattuale di subfornitura si affianca una società lucrativa per la certificazione ambientale delle componenti del prodotto finale ovvero una società consortile per la ricerca e lo sviluppo tecnologico, il cui obiettivo è quello di produrre uno o più brevetti concernenti il processo produttivo⁴¹.

Altra parte della dottrina⁴² ha riclassificato le varie "manifestazioni" della collaborazione imprenditoriale sviluppando lo studio dal punto di vista del diritto contrattuale.

È stato così individuata una prima forma di articolazione della rete, caratterizzata da una molteplicità di rapporti paralleli tra loro, correnti per esempio con un soggetto che dà vita ad una rete distributiva o ad una pluralità di licenze per lo sfruttamento di invenzioni industriali o di un marchio. In questa ipotesi, i singoli contratti possono essere riguardati in modo separato l'uno dall'altro, ponendosi al più il problema di disciplinare le attività degli affiliati o dei licenziatari affinché non interferiscano tra loro in modo lesivo.

Un secondo schema logico che può caratterizzare la rete è rappresentato da un insieme di contratti bilaterali a raggiera (si pensi ad una serie di rapporti di subfornitura all'interno di una filiera, ciascuno per componenti diverse del prodotto che un unico committente procederà ad assemblare) che necessitano di essere coordinati perché possano effettivamente raggiungere nel loro complesso il risultato economico per il quale sono stati immaginati. Dal punto di vista giuridico essenziale è il collegamento negoziale e l'influenza reciproca tra i diversi contratti collegati.

Di maggiore interesse, ai fini del presente studio, è il terzo schema proposto dall'Autore. Le parti contrattuali fanno ricorso allo schema del contratto plurilaterale, ovvero sia un accordo che, unitariamente, vincola tutti gli aderenti alla rete, creando così effetti che

³⁸ CAFAGGI-IAMICELI, *Premessa*, cit., p. 24.

³⁹ La rete di contratti bilaterali collegati è usata prevalentemente quando all'interno dell'aggregazione è possibile individuare un'impresa *leader*, capace di coordinare le attività poste in essere attraverso i contratti bilaterali. I contratti plurilaterali prevedono, per contro, sistemi decisionali di tipo paritario che mal si conciliano con una struttura di potere fortemente asimmetrica tipica delle reti a raggiera (CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?*, in *Obbl. e contr.*, 7, 2009, p. 595).

⁴⁰ Al riguardo, precisa l'Autore ult. cit.: «non dà luogo a rete qualunque collegamento negoziale tra una pluralità di contratti. Perché vi sia rete occorre una relazione strumentale di complementarità tra le attività delle imprese di cui il collegamento contrattuale definito dal contratto di rete diviene espressione. Non è sufficiente dunque il mero riferimento ad un'operazione economica unitaria, occorre che vi siano elementi di collegamento tra i contratti collegati in rete sotto il profilo causale e dell'oggetto che rendano evidente l'interdipendenza tra le attività e di conseguenza del rischio di impresa».

⁴¹ CAFAGGI-IAMICELI, *Le reti produttive: spunti ricostruttivi da un'indagine empirica*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa*, Bologna, 2007, p. 333.

⁴² VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 949.

coinvolgono la generalità dei contraenti in via diretta (e non di riflesso come deriverebbe dal mero collegamento tra contratti bilaterali)⁴³.

Il contratto plurilaterale può essere impiegato, in primo luogo, per perseguire uno scopo comune. Tale modello si presta a molte finalità organizzative della rete, in particolar modo quando si vuole dar vita a strutture destinate a dirigere o tutelare gli aderenti nello svolgimento di attività che richiedono coordinamento, controlli di rispondenza a disciplinari di produzione, repressione di imitazioni e frodi, e così via. A tal fine possono risultare adeguati il contratto tipico (e collaudato) del consorzio nonché contratti atipici, accordi di *joint venture* con vincolo associativo puramente interno o, ancora, patti parasociali collegati a società consortili, i quali obbligano i soci aderenti a determinati comportamenti e a coordinare certe attività. Si tratta di contratti verosimilmente aperti i quali, peraltro, sopravvivono al venire meno dell'adesione di taluni partecipanti allorché lo scopo comune possa essere comunque realizzato.

Non è, tuttavia, da escludere l'utilizzo di contratti plurilaterali aventi come finalità lo scambio di beni e prestazioni tra coppie di contraenti⁴⁴, senza che quanto eseguito da ciascuno sia messo necessariamente a disposizione di tutti gli altri, direttamente o attraverso l'organizzazione creata col contratto: *«ricorrendo quindi alla versione pura di tale contratto plurilaterale di scambio ed applicandola al fenomeno delle reti di impresa, si può immaginare la creazione di una filiera produttiva in cui A si impegna a consegnare la materia prima e i disegni esecutivi a B, questi fa pervenire il semilavorato a C e quest'ultimo ritorna il prodotto finito ad A, che lo metterà in commercio»*⁴⁵.

I contratti plurilaterali che regolano la rete, siano essi di scambio o a scopo comune, sono contratti di durata tendenzialmente flessibili nel loro contenuto, per la necessità di far fronte alle sopravvenienze imprevedibili all'atto della conclusione dell'accordo.

L'esigenza di elasticità del contenuto del contratto ben si concilia allora con la disciplina dei contratti plurilaterali a scopo comune i quali, accanto al criterio dell'unanimità, seguito per la modifica dell'accordo originario, prevedono organi assembleari che deliberano a maggioranza (cfr. art. 2606 cod. civ.).

Maggiore rigidità caratterizza, invece, i contratti plurilaterali di scambio. L'assenza di elasticità discende, in questi casi, dalla tendenziale essenzialità di ogni segmento dell'operazione per la composizione dell'affare, nel senso che la mancata adesione (o il venir meno) di uno dei destinatari della proposta iniziale può rendere inutile l'eventuale adesione degli altri. A ciò si aggiunga che tale modello è inevitabilmente chiuso (o tendente tale) in quanto l'ingresso di un nuovo partecipante potrebbe alterare la struttura e l'organizzazione dell'accordo. Così, l'adesione di nuovi partecipanti può essere prevista se l'accrescimento del numero degli aderenti non altera la struttura organizzativa originaria, come potrebbe accadere, per esempio, aggiungendo più distributori a quelli esistenti all'inizio.

⁴³ La centralità di tale schema è confermato dallo studio empirico i cui risultati sono pubblicati in CAFAGGI-IAMICELI (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007.

⁴⁴ Uno spunto di riflessione comparatistica può essere rappresentato dal fenomeno denominato dalla dottrina tedesca *Mehrseitiger Austauschvertrag* (sul quale v. LARENZ, *Lehrbuch des Schuldrechts*, München, 1982, p. 193 e PFISTER, *Der mehrseitiger Austauschvertrag*, in JZ, 1971, p. 284).

⁴⁵ VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 950.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Nel contratto di scambio, poi, il principio generale circa le modifiche dell'accordo è quello dell'unanimità (sebbene tale metodo possa essere superato da strumenti di completamento del contratto quali il ricorso all'arbitraggio o a clausole di adeguamento): l'influenza sulla rete e sul suo organo operativo è dunque esercitata dai partecipanti non in sede assembleare, ma attraverso i poteri che il contratto di mandato riconosce ai mandanti⁴⁶.

1.5 Segue: gli strumenti giuridici offerti dall'ordinamento per regolare la collaborazione

In Italia, il fenomeno della collaborazione interimprenditoriale si è manifestato in modo sensibile a partire dagli anni '60, sollecitato anche dall'intervento regolatore degli organismi comunitari⁴⁷. Il legislatore italiano ha introdotto numerosi strumenti giuridici i quali, benché non specificamente destinati a regolare tutte le varie figure nelle quali si manifesta il fenomeno della collaborazione imprenditoriale, disciplinano taluni aspetti dello stesso, spesso tipicizzando modelli contrattuali ampiamente diffusi nella prassi.

Paradigmatico, in questo senso, per la rilevanza che la storia e la prassi commerciale gli hanno attribuito, è il consorzio per il coordinamento della produzione e degli scambi di cui agli artt. 2602 e segg. del cod. civ.⁴⁸.

Una figura - quella originariamente introdotta - figlia della cultura giuridica del tempo, in cui il coordinamento tra imprese era essenzialmente inteso quale strumento di regolazione della reciproca concorrenza, ma che è stata successivamente modificata in modo tale da poter essere impiegata anche per accordi di collaborazione non aventi connotazione anticoncorrenziale⁴⁹.

Secondo l'impostazione originaria del codice civile, infatti, i cartelli di cui all'art. 2596, i consorzi meramente interni e i consorzi con attività esterna configuravano tipi contrattuali distinguibili non causalmente ma solo strutturalmente: essi costituivano strumenti alternativi, di differente efficacia pratica, attraverso cui più imprenditori, in rapporto di concorrenza tra loro, potevano limitare la gara concorrenziale per una o più fasi del processo imprenditoriale.

In seguito, tuttavia, l'orientamento comunitario, la legislazione interna di alcuni Paesi vicini, entrambi tendenti ad incentivare forme di cooperazione tra imprese minori e la prassi seguita dagli operatori economici, hanno ispirato la riforma del 1976, dalla quale è emersa una nozione di consorzio più ampia: l'esistenza di un rapporto concorrenziale tra i partecipanti non è più richiesta e, soprattutto, viene accentuata la funzione mutualistica del contratto⁵⁰.

⁴⁶ VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 951.

⁴⁷ Si vedano le direttive del 26 luglio 1971, n. 71/304 e n. 71/305 e la decisione n. 71/306 del Consiglio delle Comunità Europee sulla soppressione delle restrizioni e sul coordinamento delle procedure relative agli appalti di lavori pubblici.

⁴⁸ Per un'analisi recente della disciplina v. PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in Rescigno (diretto da), *Trattato di diritto privato*, XVIII, Torino, 1985, p. 297.

⁴⁹ La dottrina sul punto è quanto mai ampia. Si vedano, per tutti, SALANDRA, *Il diritto delle unioni di imprese (consorzi e gruppi)*, Padova, 1934; FRANCESCHELLI, *I consorzi industriali*, Padova, 1939; ASCARELLI, *Note minime sulle intese industriali*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1933, p. 90; ID., *Le unioni di imprese*, in *Riv. dir. comm.*, 1935, I, p. 153; ID., *Consorzi volontari fra imprenditori*, Milano, 1937; FERRI, *Consorzi industriali*, in *Enc. dir.*, IX, 1961, p. 371 e, per un profilo ricostruttivo, MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, 1988, p. 10.

⁵⁰ MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, Torino, 1990, pp. 4 e 17. Sul dibattito dottrinale precedente v. FRIGNANI, *Concorrenza e consorzi in Italia: dieci anni di dibattiti e di disegni di legge*, in *Giur. comm.*, 1976, I, p. 529 e la dottrina ivi richiamata.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In seguito, la legislazione speciale, con interventi piuttosto mirati ad ambiti di applicazione variamente circoscritti, ha moltiplicato le figure consortili ed ha affiancato ad esse forme di associazioni di imprese, per lo più temporanee, in realtà poco definite e disciplinate. Alcuni interventi normativi hanno inoltre tipicizzato modelli di collaborazione reticolare, ma al fine di tutelare il contraente debole da eventuali abusi del soggetto con maggiore forza economica, valorizzando quindi il solo profilo del “mercato” e non quello della comunione di scopo. Recentemente, il legislatore è anche intervenuto mediante discipline di sostegno le quali, tuttavia, sono state riservate a talune aggregazioni interimprenditoriali collocate all’interno di particolari strutture territoriali e sociali.

Questo quadro legislativo, apparentemente ricco ma in realtà privo di una disciplina *ad hoc*, ha fatto sì che la fonte di maggiore innovazione organizzativa fosse la prassi: reti di subfornitura, di distribuzione, *joint venture*, accordi su marchi e brevetti si sono posti alla base di veri e propri sistemi reticolari, fondati sulla collaborazione di lungo periodo, sull’intensità degli investimenti specifici, particolarmente in capitale umano e conoscenza, sulla fiducia, sulla flessibilità degli strumenti di governo della relazione⁵¹.

Ciò ha portato le imprese, e in particolare le PMI, a manifestare una certa insoddisfazione per l’assenza di una disciplina specifica per la collaborazione imprenditoriale. In particolare, è stata sottolineata l’assenza di una figura giuridica di cooperazione semplice ed efficace, che consenta di realizzare attività comuni (o altre forme di cooperazione) nell’ambito di un quadro giuridico prestabilito, ovvero di una figura di contratto plurilaterale con scopo di lucro che non preveda la costituzione di un fondo specifico in cui far confluire tutti gli utili⁵².

⁵¹ IAMICELI, *Dalle reti di imprese, cit.*, p. 4.

⁵² Cfr. al riguardo la Comunicazione C(2010)8939 def.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

2 La collaborazione mediante autonoma organizzazione

2.1 L'organizzazione con scopo di lucro

Nelle ipotesi in cui la collaborazione richiede un'attività di coordinamento complessa ovvero lo svolgimento da parte di un'organizzazione distinta dell'attività comune, i modelli societari hanno il pregio di garantire maggiore certezza giuridica e, all'occorrenza, una spiccata autonomia patrimoniale.

Le sinergie tra imprese possono infatti dar vita ad un nuovo soggetto di diritto e, in particolar modo, ad una delle società regolate dal Libro V, Titolo V, del Codice civile, la quale viene creata per essere posta al servizio delle imprese appartenenti alla rete.

Tale scelta (con la quale le imprese aderenti acquisiscono la qualità di soci) si caratterizza per la peculiare presenza di un'articolata serie di accordi e patti parasociali diretti a regolare i rapporti interni tra gli aderenti alla rete societaria⁵³.

Questo ricco fascio di accordi tra i soci si affianca e, anzi, anticipa e prevede il contratto societario: la società, in quanto tale, viene a costituire uno strumento previsto da un accordo più ampio volto a regolare i rapporti tra gli imprenditori aderenti (cd. *corporate joint venture*).

Una tale soluzione presenta stabilità e certezza circa la disciplina applicabile, un'eventuale responsabilità limitata per i soci con riferimento all'attività svolta dalla neo costituita società nonché la possibilità per eventuali terzi (si pensi, in primo luogo, al committente) di intrattenere rapporti commerciali con un unico referente, dotato di autonoma capacità giuridica.

La forma societaria, tuttavia, può risultare inadeguata rispetto al fine che le parti intendono perseguire⁵⁴.

La disciplina delle società di capitali, in particolare, richiede l'esecuzione di alcuni adempimenti formali, la costituzione di un'organizzazione e di un patrimonio comune. Il modello societario, in altri termini, prevede la costituzione una complessa struttura che può risultare eccessiva rispetto alle esigenze "più leggere" degli aderenti. Le società di persone, per contro, sono più "snelle" ma comportano forme di responsabilità solidali che le parti aderenti potrebbero non essere disposte ad assumersi.

Le società disciplinate del codice civile, inoltre, perseguono tipicamente il fine di lucro il quale può non coincidere con lo scopo dell'organizzazione costituita dagli imprenditori della rete.

Per rispondere anche alle esigenze di creare un'organizzazione che non persegua un autonomo scopo di lucro, il codice civile prevede il consorzio tra imprenditori, il quale consente la collaborazione tra le imprese e la cooperazione interaziendale mediante creazione di un'apposita organizzazione⁵⁵.

⁵³ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 843, nota 17; VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 950. Con specifico riferimento alle società per azioni v. VISENTINI, *L'evoluzione della legislazione sulle società per azioni e la recente riforma*, in *Dir. fall. soc. comm.*, 5, 212, I, p. 570.

⁵⁴ PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili nel diritto commerciale*, in *Dig. disc. civ., sez. comm.*, Padova, 1988, p. 436.

⁵⁵ Sulla centralità dell'elemento organizzativo CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2010, p. 109. Per un inquadramento sistematico dell'istituto si vedano, per tutti, MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 1; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, in AA.VV., *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, XLI, 3, Milano, 1985, p. 92 e 134-151; PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, Torino, 1996; SPADA, *Funzione e organizzazione consortile tra legge e prassi*

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Non a caso, il consorzio è lo strumento più utilizzato nella prassi per la costituzione delle reti organizzative, in quanto si distingue dal modello societario per l'assenza di una autonoma finalità lucrativa⁵⁶.

2.2 L'organizzazione consortile

Il vocabolo "consorzio" costituisce un termine spesso volte utilizzato nella legislazione per indicare forme di aggregazione tra soggetti costituite per provvedere, mediante strutture gestionali unitarie, a fini ed interessi in qualche misura comuni ai consorziati⁵⁷.

L'ordinamento giuridico, infatti, conosce numerosissime fattispecie le quali, pur presentando il medesimo *nomen iuris*, risultano tra loro accomunate solo dal fatto che i rispettivi consorziati perseguono un interesse comune.

E, invero, accanto alla disciplina del consorzio tra imprenditori (con il quale più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese), si trovano numerosi altri richiami ad omologhe figure consortili⁵⁸, disciplinate in tutto o in parte nello stesso codice (consorzi di ricomposizione fondiaria, di bonifica, di miglioramento fondiario, per regolare il deflusso delle acque e per riunire o usare in comune le acque defluenti dal medesimo bacino di alimentazione o da bacini contigui) o in leggi speciali⁵⁹.

contrattuale, in *Riv. dir. impresa*, 1990, p. 233; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in Galgano (a cura di), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, IV, Padova, 1981, p. 334.

⁵⁶ MOSCO, *Coordinamento consortile per la competitività delle imprese tra codice civile e leggi speciali*, in Iamicieli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 156.

⁵⁷ ROMANO, *Consorzi amministrativi*, in *Enc. giur. Trecc.*, V, Roma, 1989, p. 1.

⁵⁸ MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 6. Merita di essere richiamata, in particolare, la nozione di consorzio amministrativo il quale individua quei consorzi che provvedono ai fini di pubblica amministrazione in senso lato, ovvero a compiti di natura pubblicistica, quale che sia la natura giuridica soggettiva loro (persone giuridiche pubbliche, private o entità prive di personalità giuridica) o dei consorziati (persone fisiche, giuridiche, pubbliche o private). Si distinguono poi i consorzi volontari, costituiti ad iniziativa degli stessi soggetti consorziati, dai consorzi coattivi, costituiti d'autorità da organi dello Stato o della Regione. Consorzi facoltativi vengono detti quei consorzi la cui costituzione è consentita, promossa o incentivata dalla legge, e consorzi obbligatori quelli la cui costituzione è, invece, imposta dalla legge. Sul tema veda ROMANO, *Consorzi amministrativi*, cit., p. 1 e la dottrina ivi richiamata.

⁵⁹ Si pensi ai consorzi tra enti locali per la gestione associata di uno o più servizi e l'esercizio associato di funzioni di cui all'art. 31, D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267. Si pensi, ancora, ai consorzi agrari e alla relativa federazione, di cui al D.lgs. 7 maggio 1948, n. 1235 i quali, nonostante il *nomen iuris*, costituiscono a ben vedere società cooperative a responsabilità limitata, nate con lo scopo, perseguito dai soggetti aderenti, di acquisire in comune le materie e i mezzi tecnici necessari all'esercizio dell'attività agraria e di promuovere il miglioramento dell'agricoltura (per approfondimenti sull'origine e l'evoluzione normativa dei consorzi agrari v. GRAZIANI, *Consorzi agrari*, in *Enc. giur. Trecc.*, VIII, Roma, 1988, p. 1; CARPINO, *Consorzi Agrari*, in *Nss. Dig. It., app.*, II, Torino, 1982, p. 479; ACROSSO, *Consorzi in agricoltura*, in *Enc. dir.*, IX, Milano 1961, p. 389; BANDINI, *Consorzi agrari*, in *Nss dig. it.*, IV, Torino, 1957, p. 247) o, ancora, ai consorzi bancari di cui alla l. 5 dicembre 1978, n. 787, la quale prevede - al fine di compensare l'inadeguata formazione di risparmio all'interno delle imprese - la possibilità per gli istituti di credito a medio e a lungo termine che esercitano il credito industriale e le aziende di credito di partecipare con sottoscrizioni di azioni e di associarsi in partecipazione a società consortili per azioni aventi per oggetto esclusivo la sottoscrizione e la vendita di azioni e di obbligazioni convertibili in azioni emesse da imprese industriali per aumenti di capitale ed emissioni di obbligazioni convertibili connessi a piani di risanamento produttivo, economico e finanziario delle imprese emittenti. Sul punto la dottrina ha osservato che il richiamo nominalistico ai consorzi è superato dall'individuazione del peculiare schema della SpA, contenuta nell'art. 1 della legge e dalla specifica esclusione in materia dell'applicabilità delle disposizioni civilistiche in tema di consorzi: come risulta dai lavori parlamentari tale scelta risponde in qualche modo all'attesa di un comune sforzo, quasi di tipo associativo (e, quindi, di carattere consortile) e di solidarietà che

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Il consorzio cui si intende fare riferimento nella presente trattazione è quello definito dall'art. 2602 cod. civ.

Tale disposizione indica, quale contenuti alternativi della fattispecie, la disciplina e lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese. Il consorzio può quindi disciplinare ovvero effettuare direttamente una o più fasi del ciclo produttivo delle attività economiche dei consorziati, dall'acquisto delle materie prime al loro magazzinaggio, dalla loro lavorazione alla lavorazione di semilavorati, dal trasporto alla vendita del prodotto finito, e così via.

Più in generale, costituiscono "fasi delle imprese" tutte le operazioni nelle quali è astrattamente scomponibile l'attività imprenditoriale e che conservano una propria individualità, desumibile dal fatto che possono costituire oggetto di organizzazioni imprenditoriali autonome (anche se collegate da un unico fine produttivo) o possono essere gestite da imprese specializzate, economicamente e giuridicamente distinte⁶⁰.

Sebbene la figura del consorzio sia di antica tradizione⁶¹, solo con la modifica del 1976 il legislatore ha portato un decisivo chiarimento al problema della connotazione causale dell'istituto, attribuendogli una più vasta finalizzazione, rispetto alla disciplina della concorrenza, manifestando la volontà di renderlo uno strumento di regolazione della collaborazione tra imprese⁶².

È stato quindi ufficialmente accolto sul piano legislativo quell'orientamento che già da tempo sosteneva che anche lo scopo di rendere particolari servizi ai singoli consorziati rientrava fra quelli tipici del consorzio e, soprattutto, è stato dato formale riconoscimento alla prassi e all'uso che dell'istituto era stato fatto da parte degli imprenditori⁶³.

Il consorzio, invero, può essere costituito, in primo luogo, per limitare reciprocamente la concorrenza tra imprenditori che svolgono attività tra loro simili⁶⁴, ma può essere impiegato da più imprenditori anche per conseguire finalità tra loro diverse, purché perseguibili mediante lo «svolgimento di determinati fasi delle rispettive imprese».

Da questo punto di vista, il consorzio costituisce uno strumento di cooperazione interaziendale, che consente la riduzione dei costi di gestione delle singole imprese consorziate e che può risultare particolarmente vantaggioso per le imprese di piccole e medie dimensioni le quali possono ridurre le spese generali di esercizio.

Peraltro, a differenza dei consorzi anticoncorrenziali - per i quali l'ordinamento richiede controlli volti ad impedire che per loro tramite si instaurino situazioni di monopolio di fatto contrastanti con l'interesse generale - i consorzi di cooperazione interaziendale rispondono all'esigenza di accrescere la competitività delle imprese e, in quanto favoriscono la sopravvivenza delle piccole e medie imprese, concorrono a preservare la struttura

aziende ed istituti di credito intendano compiere di fronte a posizioni di grave esposizione e di notevole difficoltà in cui si trovano impegnate (v. CAPRIGLIONE, *Consorzi bancari*, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 1979, p. 2).

⁶⁰ Così VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, in *Enc. giur. Trecc.*, VIII, Roma, 1988, p. 1.

⁶¹ Per un approfondimento sulla storia dell'istituto v., per tutti, MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 10.

⁶² Per un approfondimento sul punto v. PERONE, *L'interesse consortile*, Milano 2008 p. 8 e l'ampia bibliografia ivi richiamata.

⁶³ PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 434.

⁶⁴ È questo il caso previsto dal terzo comma dell'art. 2603 cod. civ. il quale prescrive specifici requisiti formali per il consorzio avente ad oggetto il contingentamento della produzione o degli scambi.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

concorrenziale del mercato. Alla luce di ciò, i consorzi che perseguono tale finalità sono guardati con favore dal legislatore, che ne agevola l'attività⁶⁵.

Per queste ragioni il consorzio viene qualificato come un contratto plurilaterale con comunione di scopo e, segnatamente, con scopo mutualistico⁶⁶ nel quale, tuttavia, possono individuarsi prestazioni in un certo senso corrispettive⁶⁷, in considerazione del fatto che la partecipazione è data al consorziato in cambio dell'assunzione di certi vincoli ed obblighi, costituiti dalla disciplina da rispettare, dai contributi da dare o dal comportamento da tenere. Esso, peraltro, non è fine a se stesso, ma è disposto al servizio di altri rapporti o soggetti per potenziarli e renderli più funzionali. Presenta, in altri termini, carattere strumentale ed accessorio, in quanto non può stare a sé, ma presuppone altre organizzazioni imprenditoriali, alle quali servire e in funzione delle quali è costituito⁶⁸.

Mentre tutti consorzi costituiscono contratti plurilaterali con comunione di scopo, parte della dottrina ritiene che solo i consorzi con attività esterna siano ascrivibili alla categoria, di creazione dottrinale, dei contratti associativi in senso stretto⁶⁹, la quale abbraccia anche le associazioni del Libro I, le società lucrative e le cooperative e si caratterizza, sul piano della fattispecie, per la circostanza che lo scopo comune viene conseguito attraverso lo svolgimento in comune di un'attività con terzi e, sul piano della disciplina, per il verificarsi dell'effetto dell'autonomia patrimoniale a seguito della stipulazione e/o pubblicazione del contratto⁷⁰.

La questione è, tuttavia, dibattuta⁷¹. Invero, proprio con riferimento all'autonomia patrimoniale del fondo dei consorzi senza attività esterna (per il quale nulla prevede il codice civile), si sostiene che in assenza di una norma simile a quella dettata per i consorzi esterni dall'art. 2615, co. 1, cod. civ. (che limita la responsabilità del consorzio al fondo consortile), dovrebbero comunque trovare applicazione in via analogica gli artt. 37 e 38 cod. civ.

Invero, l'assimilazione del consorzio all'associazione non riconosciuta sotto il profilo dell'art. 37, co. 1, parte seconda⁷², consentirebbe di affermare l'esistenza di un'autonomia patrimoniale imperfetta, non potendo i creditori particolari degli stessi vantare sulla quota di pertinenza di ciascun consorziato maggiori diritti di quanti ne spettano al medesimo⁷³.

⁶⁵ In questi termini CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 109. V. *infra* cap. III.

⁶⁶ Attribuiscono allo scopo consortile natura, quantomeno in senso lato, mutualistica BASSI, *Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici*, in Schlesinger (diretto da), *Il codice civile. Commentario*, Milano, 1988, p. 173; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 92 e 134-151; BUTTARO, *Cooperativa, consorzio e scopo mutualistico nei recenti progetti di riforma*, in *Riv. soc.*, 1982, p. 1127; COTTINO, *Diritto societario*, Padova, 2006, p. 713; CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 109; FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2006, p. 163; MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 23; PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 5; SPADA, *Funzione e organizzazione*, cit., p. 233; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 334.

⁶⁷ PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 441.

⁶⁸ PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 441.

⁶⁹ ASCARELLI, *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960, p. 110; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 343; MARASÀ, *Le "società" senza scopo di lucro*, Milano, 1984, p. 209; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 65.

⁷⁰ MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 22.

⁷¹ Su tale dibattito v., *amplius*, INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004, p. 41.

⁷² L'articolo afferma che «i contributi degli associati e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo comune dell'associazione. Finché questa dura, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretendere la quota in caso di recesso».

⁷³ GUGLIELMETTI, *Consorzi e società consortili*, in *Nss. dig. it., app.*, II, Torino, 1980, p. 492; FERRI, *Consorzio (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, p. 378; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 133; PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 445. Sul tema dell'autonomia patrimoniale dei consorzio privi di attività esterna v. anche MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 35 secondo il quale la spendita

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

2.3 Segue: scopo di lucro, mutualistico e consortile

Lo scopo mutualistico consortile perseguito in comune dalle parti si distingue, nonostante taluni tratti comuni, tanto da quello societario quanto da quello cooperativo.

Rispetto alle società cooperative⁷⁴, il consorzio si distingue per la particolare natura dello scopo mutualistico. La mutualità consortile è una mutualità tra imprenditori: mentre lo scopo dei soci cooperatori consiste in un aumento del salario o in un risparmio nelle proprie economie individuali e familiari, i consorziati mirano a conseguire un aumento del profitto delle rispettive imprese. Ciononostante, parte della dottrina non ha escluso, *a priori*, l'applicabilità dell'istituto dei ristorni⁷⁵.

Del resto, la dottrina maggioritaria ritiene che il contratto di consorzio possa essere concluso solo fra imprenditori, dovendosi escludere l'adesione di soggetti privi di tale qualifica, quali i professionisti⁷⁶.

Nonostante le richiamate differenze, l'impresa consortile rimane pur sempre un'impresa mutualistica in quanto opera per conto dei consorziati e, diversamente dalle imprese societarie, il suo scopo non è quello di realizzare un utile da dividere tra i consorziati, ma soltanto quello di consentire a questi ultimi il conseguimento di un vantaggio consistente in

del nome del consorzio equivale ad una spendita collettiva del nome dei singoli consorziati, i quali rispondono tutti illimitatamente e solidalmente, e BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 126, secondo il quale non esisterebbe nemmeno una forma di *beneficium escussionis*. Autonomia tributaria al fondo è riconosciuta, ai fini fiscali, anche da INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 46.

⁷⁴ Sulle quali v., per tutti, PAOLUCCI, *La mutualità nelle cooperative*, Bologna, 1974. Non mancano norme speciali che disciplinano consorzi di società cooperative. Il D.lgs. 14 dicembre 1947, n. 1577 invero disciplina i consorzi di società cooperative (art. 27) i consorzi di società cooperative ammissibili ai pubblici appalti (art. 27bis) e i consorzi tra società cooperative per il coordinamento della produzione e degli scambi (art. 27ter). È stato osservato al riguardo che i consorzi di cooperative e quelli ammissibili ai pubblici appalti si distaccano notevolmente da quelli disciplinati dagli artt. 2602 e segg. cod. civ. in quanto si avvicinano sia nella struttura che negli scopi alle cooperative, tanto da poter essere considerati delle vere e proprie cooperative di secondo grado. Sono invece considerati senza alcun dubbio dei veri e propri consorzi, quelli previsti dall'art. 27ter in quanto contratti tra più società cooperative, esercenti una medesima attività o comunque attività economiche connesse, ed aventi per oggetto la disciplina delle attività stesse, mediante un'organizzazione comune (PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 440).

⁷⁵ Sul punto v. MARASÀ, *Le "società"*, cit., p. 219; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 135; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 118. Afferma invece VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 2 che le due figure si distinguono per la differente modalità di realizzazione del fine comune: l'impresa consortile deve rispettare i principi della mutualità "pura" nel senso che deve operare soltanto con i consorziati e il vantaggio economico dell'operazione consortile deve essere realizzato direttamente dalle imprese consorziate, e non indirettamente mediante ristorni.

⁷⁶ In questo senso SARALE, *Consorzi e società consortili*, in Cottino (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 2004, p. 460; PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 36; MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 28; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 141; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 224. *Contra* STRIPPOLI, art. 2602, in ABRIANI-STELLA RICHTER (a cura di), *Codice commentato delle società*, Torino, 2010, p. 2787, e PATRONI GRIFFI, *I consorzi e le altre forme di integrazione*, in Buonocore (a cura di), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2007, p. 577, secondo i quali l'espressione "più imprenditori" di cui all'art. 2062 non pare imporre un vincolo in ordine alla tipologia dei soggetti che possono aderire al consorzio, né che i consorziati debbano necessariamente essere imprenditori; anche gli articoli seguenti, peraltro, non si riferiscono mai alle "imprese consorziate", ma ai "consorziati". A conferma di tale impostazione viene richiamato il fatto che il legislatore del 1976 ha abbandonato l'espressione "tra" (riferita a "più imprenditori"). In ogni caso per imprenditore deve intendersi qualunque soggetto che svolge un'attività rientrante nella definizione di cui all'art. 2082 cod. civ. e, quindi, imprenditori commerciali, agricoli, siano essi privati o pubblici, purché esercenti un'impresa, ovvero soggetti in procinto di iniziare l'attività di impresa, indipendentemente dalla loro dimensione.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

un risparmio nei costi di produzione o in un aumento delle vendite dei prodotti delle rispettive imprese.

Sebbene queste siano le differenze ricavabili dal dato normativo, il confine tra le varie categorie risulta alquanto sottile e variabile. Con riferimento alla differenza tra società e consorzio, in particolare, nella pratica le due strutture vengono talora adottate in modo alternativo per svolgere la medesima funzione.

E, invero, le società per azioni risultano alle volte “piegate” a finalità che non necessariamente si identificano nello scopo di lucro tecnicamente inteso e, del resto, tale tendenza ha avuto espresso riconoscimento legislativo nell’art. 2615ter che prevede che le società commerciali possano assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell’art. 2602⁷⁷. Con l’introduzione di tale disposizione, pertanto, il legislatore ha superato il dibattito dottrinale intorno all’ammissibilità ed alla disciplina delle cd. società-consorzio, sicché anche le società possono perseguire gli scopi tipici del consorzio⁷⁸.

Del pari, la prevalente dottrina commerciale ritiene che la disciplina del codice consenta lo svolgimento da parte del consorzio di un’attività lucrativa con i terzi, purché tale da non snaturare la causa del contratto⁷⁹.

2.4 La concentration e la coopération nell’ordinamento francese

Il tema della cooperazione imprenditoriale è da tempo al centro dell’attenzione anche in altri ordinamenti, tra i quali spicca quello francese. La dottrina francese ha infatti rilevato che *«devant le développement de la concurrence internationale, les entreprises sont amenées, d’une manière constante, a rechercher les moyens d’augmenter leur productivité et leur compétitivité.*

Elles doivent le faire d’autant plus qu’aux contraintes nées d’une concurrence plus aspre, s’ajoutent des charge accrues. Ainsi, le développement de l’innovation technologique qui,

⁷⁷ PAOLUCCI, *Consorti e società consortili*, cit., p. 436.

⁷⁸ Prima dell’espresso riconoscimento normativo escludevano l’ammissibilità di società dichiaratamente senza scopo di lucro o, comunque, affermavano l’integrale applicazione della normativa del tipo negoziale adottato dalle parti RUBINO, *Le associazioni non riconosciute*, Milano, 1952, p. 22; ASCARELLI, *Teoria della concorrenza*, cit., p. 146; LIBONATI, *Holding e investment trust*, Milano, 1959, p. 269; MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, in Grosso-Santoro Passarelli (diretto da), *Trattato di diritto civile*, Milano, 1965, p. 69; GUGLIELMETTI, *La concorrenza e i consorzi*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1970, p. 403; COTTINO, *Diritto societario*, p. 273. Sul punto v. anche BRESSAN, *Le modalità di rimborso del socio receduto da società consortile*, nota a Trib. Padova, 16 ottobre 1997 e Trib. Venezia, 11 dicembre 1997, in *Giur. comm.*, 1999, I, p. 27. In giurisprudenza v. Cass., 16 luglio 1979, n. 4130, in *Giur. comm.*, 1980, II, 179 ss., con nota di VOLPE PUTZOLU, *Responsabilità del consorzio e responsabilità dei consorziati*, in *Giur. comm.*, 1980, II, p. 529; Trib. Roma, 24 settembre 1970, in *Casi e materiali di diritto commerciale*, I, *Società per azioni*, Milano, 1974, p. 39. *Contra* BIGIARI, *La professionalità dell'imprenditore*, Padova, 1948, p. 72; OPPO, *L'essenza della società cooperativa e gli studi recenti*, in AA.VV., *Studi in onore di F. Vassalli*, II, Torino, 1960, p. 1181; FERRI, *Consortio*, cit., p. 371; GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 5, 1963, p. 8; FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi* (artt. 2602-2620), in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1970, p. 156 e idem, 1992, p. 198; FERRARA, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1975, p. 209; FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2006, p. 209. In giurisprudenza, Trib. Milano, 7 novembre 1940, in *Riv. dir. comm.*, 1941, II, 73 ss., con nota adesiva di FRANCESCHELLI, *Consorti costituiti in forma di società per azioni* e con nota contraria di BETTI, *Società commerciale costituita per finalità di consorzio*, in *Riv. dir. comm.*, 1941, II, p. 335; Trib. Genova, 29 maggio 1962, in *Temi*, 1962, p. 543, con nota di DEL CONTE, *I consorzi costituiti in forma di società*.

⁷⁹ BORGIOI, *Consorti e società consortili*, cit., p. 134; MARASÀ, *Le “società”*, cit., p. 217; ID., *Consorti e società consortile*, cit., p. 45; SIMONETTO, *Consorti. Primi appunti sulla legge 10 maggio 1976*, n. 377, in *Riv. soc.*, 1977, p. 804; FERRI, *Consorti e società consortili, ancora una modifica occulta del codice civile*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, p. 130; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 116.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

dans des secteurs de plus en plus nombreux de la vie économique, tend a remettre constamment en cause les positions acquises par les entreprises, conditionne leur place sur les marchés à venir. De plus, les marchés de fourniture ou les projets clés en main dont la réalisation et envisagée, portent sur des montants parfois considérables qui excèdent la capacité d'une seule entreprise.

De la sorte, les entreprises, a défaut de trouver en elles-mêmes les ressources nécessaires a une réorganisation en vue d'adapter leur potentiel de production ou de commercialisation aux exigences d'une concurrence plus vive dans un marché élargi, sont amenées a recherche des alliances»⁸⁰.

Anche in Francia, peraltro, le soluzioni adottate dagli operatori al fine di collaborare vengono ricondotte a due categorie: la *concentration* e la *coopération*⁸¹.

La *concentration* viene definita come un raggruppamento, in un unico ente, di due o più società e può prendere diverse forme. Le società interessate si fondono per costituire un'entità giuridica unica oppure rimangono giuridicamente distinte affidando ad una di esse il compito di dirigere il gruppo. In questo secondo caso si dà vita ad un gruppo di società «*qui se caractérise par des relations structurelles permanentes résultant notamment de participation au capital et aussi le plus souvent par un rapport de subordination ou de dépendance des sociétés contrôlées par la société ou personne contrôlant*»⁸².

Oggetto della *concentration* è, generalmente, l'insieme delle attività dei partecipanti, senza limitazioni di tempo e costituisce la forma più antica di collaborazione tra imprese⁸³.

I vantaggi competitivi della società di grande dimensione sono stati, tuttavia, rivalutati nel tempo dalla dottrina economica⁸⁴. Alla luce di ciò, le imprese hanno fatto ricorso alla *coopération*, una forma di collaborazione limitata a una parte solamente delle attività delle imprese e, peraltro, di durata, benché variabile, comunque limitata nel tempo⁸⁵.

Per realizzare forme di *coopération* le imprese (interessate a raggrupparsi per espandersi ed operare in un mercato internazionale) si organizzano utilizzando i modelli societari offerti dal *code civile* (ma con opportuni adattamenti che garantiscano autonomia alle aderenti) ovvero facendo ricorso a metodi puramente contrattuali, che non danno origine a organizzazioni personificate⁸⁶.

⁸⁰ DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. 6.

⁸¹ DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. 6.

⁸² HOUIN, *Le groupement d'entreprises vu a l'échelle européenne. Rapport général présenté au colloque de l'association des juristes européens a Paris les 4 e 5 décembre 1964*, in *Rev. Intern. Droit comparé*, 1965, p. 321.

⁸³ DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. 7.

⁸⁴ MERCADAL JANIN, *Les contrats de coopération interentreprises*, Paris, 1974, p. 10.

⁸⁵ DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. 7.

⁸⁶ Afferma sul punto DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. 3: «un accroissement considérable de la coopération inter-entreprises nationale et internationale, et à la multiplication des accords de coopération sous les formes les plus diverses. Parmi ceux-ci, il faut faire une place spéciale aux accords de groupement d'entreprises qui sont mis en place en vue de la conclusion d'un marché avec un client déterminé, puis de son exécution dans les meilleures conditions possibles. Ces groupements d'entreprises peuvent par ailleurs s'accompagner de la création d'organismes dotés ou non de la personnalité juridique. C'est cette forme particulière de coopération qui nous retiendra dans le cadre de cet ouvrage. Elle présente en effet un intérêt spécifique. Alors que les autres types de coopération peuvent revêtir des formes juridiques très variées qui empruntent beaucoup, le plus souvent, à des régimes juridiques classiques, la coopération inter-entreprises en vue de réaliser des prestations pour le compte d'un tiers, répond à des nécessités souvent identiques et bien particulières, pour la mise en œuvre desquelles, au surplus, le juriste, et spécialement le juriste français, n'a pas toujours pu trouver dans le droit positif des dispositions sur les quelles s'appuyer. Il a donc dû innover en

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

È opinione diffusa, tuttavia, che all'interno del diritto delle società francese - così come in quello italiano - sia difficile trovare formule pienamente adatte a regolare i rapporti interni e quelli con i terzi, specie con riguardo alle questioni di trasparenza fiscale del *groupement* e di responsabilità dei membri rispetto ai terzi⁸⁷. Tale incertezza dipende, del resto, dalla circostanza che tali forme di collaborazione temporanea sono caratterizzate da una estrema variabilità di contenuti, cui si aggiunge la ricorrente prassi di non determinare totalmente, al momento della conclusione dell'accordo, l'oggetto dell'*accords de coopération*, il quale pertanto trova specificazione in corso d'opera (da qui la centralità dell'*intuitu personae*).

In questo contesto, la *société en participation* può rispondere alle preoccupazioni fiscali delle imprese ma comunque non risolve, in maniera soddisfacente, la problematica della responsabilità dei partecipanti rispetto ai terzi.

In Francia, dunque, tradizionalmente le imprese che vogliono *se grouper* non trovano nell'ordinamento giuridico uno strumento soddisfacente e il legislatore, dal canto suo, non offre un quadro *ad hoc*. Il diritto delle società, quindi, viene utilizzato per risolvere certi problemi nell'ambito delle formule contrattuali complesse ed atipiche utilizzate dalle parti.

La collaborazione tra imprese può essere regolamentata attraverso meri contratti che non danno luogo ad organizzazioni entificate e, segnatamente, tramite contratti collegati, definiti *groupes de contrats* o *ensemble contractuel*. Il collegamento può allora essere realizzato mediante istituti di diritto comune quali la condizione, il contratto accessorio, l'*indivisibilité*, l'*interdependence*, nonché istituti avvalorati dalla giurisprudenza francese, quali l'intenzione nelle parti⁸⁸.

Si osserva, tuttavia, che possibili imprecisioni nella redazione dei contratti o nei comportamenti delle parti, possono condurre la giurisprudenza a disconoscere un *accord de groupement* e riquificarlo in una *société de fait* con le indesiderate conseguenze che tale qualificazione comporta⁸⁹. E, infatti, proprio la potenziale qualificabilità dei *groupements d'entreprises* quali società e, in particolare, quali società di fatto, ha costituito oggetto di un vivo dibattito⁹⁰.

Il problema della qualificazione dei *groupements d'entreprises* si è posto in occasione di alcune controversie giudiziarie in cui si è cercato di individuare in tali rapporti un vero e proprio rapporto societario allo scopo di affermare una responsabilità solidale di tutte le imprese partecipanti non solo nei confronti del committente dell'opera ma anche nei confronti degli altri terzi⁹¹. La giurisprudenza di legittimità francese non ha risolto definitivamente la

procédant par tâtonnements successifs et en améliorant sa technique, de contrats en contrats, au fur et à mesure que son expérience s'enrichissait».

⁸⁷ DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. 8.

⁸⁸ Per un approfondimento del tema v. DE VINCELLES, *Linked contacts under French law*, in Cafaggi, *Contractual Networks, Inter-firm Cooperation and Economic Growth*, Chentelham, 2011.

⁸⁹ LESGUILLONS, *Préface*, in DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. I e IV.

⁹⁰ Sul quale si veda BIGIARI, *Groupement d'entreprises*, in *Arch. Giur.*, 1968, p. 102.

⁹¹ Osserva CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 76 che queste vicende hanno provocato notevoli difficoltà in un ambiente che aveva dato larga diffusione ai *groupements d'entreprises* soprattutto nella pratica degli appalti pubblici, anche in virtù di una favorevole disposizione delle autorità amministrative. Il capitolato generale predisposto dalla *Administration de ponts et chaussées* prevede la possibilità che più imprese presentino congiuntamente un'offerta per una determinata opera e stabilisce che in tal caso esse debbano indicare una di esse quale impresa-pilota cui viene attribuita nei confronti dell'Amministrazione la rappresentanza delle altre imprese e la responsabilità per l'insieme dei lavori. Ma il *groupement d'entreprises* così formato ha rilievo solo nei confronti dell'Amministrazione: ognuna delle imprese ad esso partecipanti esegue i lavori con i suoi mezzi e provvede alle proprie forniture. Per un inquadramento sistematico del *groupement d'entreprises* all'interno

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

questione, ma ha tuttavia affermato che, in via di principio, per ammettere l'esistenza di una *société crée de fait* devono sussistere tutti e tre i requisiti del rapporto di società, ovverossia la messa in comune di beni, la partecipazione agli utili ed alle perdite e la *affectio societatis*, sicché in mancanza di uno soltanto di tali requisiti il *groupement* non può essere considerato una società di fatto⁹².

Accanto allo sviluppo di tale forma atipica di raggruppamento imprenditoriale i cui confini giuridici sono stati delineati dalla prassi e, soprattutto, dalla giurisprudenza, il legislatore francese ha introdotto nel 1967, con l'*ordonnance* n. 67/821, l'istituto del *Groupement d'intérêt économique* (GIE) il cui scopo si ricava dall'*article* 1251-1 del *code de commerce* a mente del quale «*Deux ou plusieurs personnes physiques ou morales peuvent constituer entre elles un groupement d'intérêt économique pour une durée déterminée. Le but du groupement est de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité. Il n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même. Son activité doit se rattacher à l'activité économique de ses membres et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci*»: la mutualità costituisce, quindi, un elemento caratterizzante dell'istituto, in quanto la stessa norma individua quale scopo del gruppo quello di agevolare o di sviluppare l'attività economica dei partecipanti nonché di migliorare o di aumentare i risultati dell'attività di questi.

A ciò si aggiunga che la stessa disposizione - analogamente a quanto si avrà modo di vedere per il GEIE - esclude che il GIE possa realizzare profitti per se stesso. Del resto, l'attività svolta dal GIE deve necessariamente presentarsi con caratteri di ausiliarità rispetto a quella svolta dai singoli partecipanti.

Considerati i connotati tipici del GIE, si può quindi concludere che lo stesso si pone in una posizione intermedia tra la *société* e l'*association*. Contrariamente a quanto previsto per la prima, non è richiesto alle parti la costituzione di un fondo mediante apporti né viene indicato come scopo del soggetto quello di lucro. Diversamente dall'*association* costituisce una persona giuridica e ne ha, quindi, la piena capacità⁹³.

2.5 Gli strumenti giuridici offerti dall'ordinamento comunitario: il Gruppo Europeo di Interesse Economico (GEIE)

Benché la prassi del commercio non abbia attribuito eccessivo rilievo all'istituto, merita comunque di essere richiamata, seppur nei suoi tratti essenziali, la disciplina del Gruppo Europeo di Interesse Economico (GEIE)⁹⁴ la cui fonte di riferimento è il Regolamento⁹⁵ del Consiglio CEE 25 luglio 1985, n. 2137/85, il quale ha trovato nelle norme del GIE dell'ordinamento francese un modello di riferimento.

dell'ordinamento francese v. MOREAU GUYENOT COFFY, *Traité pratique des sociétés commerciales*, I, Paris, 1973, p. 234 e HAMEL-LAGARDE-JAUFFRET, *Droit commercial*, I, Paris, 1980, p. 132.

⁹² Così la sentenza 17 novembre 1970, su *Rev. Soc.* 1971, p. 533.

⁹³ Cfr. il Rapporto al Presidente della Repubblica illustrante l'*ordonnance* n. 67/821.

⁹⁴ ALBY, *G.E.I.E. (Gruppo Europeo di Interesse Economico)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, X, Torino, 1994, p. 497.

⁹⁵ Per alcune considerazioni sull'impiego della fonte regolamentare v. CARUSO, *Gruppo Europeo di Interesse Economico*, in *Enc. dir., agg.*, V, Milano, 2001, p. 650.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Il regolamento, tuttavia, non esaurisce la disciplina del GEIE, in quanto le norme regolamentari devono essere integrate dalle disposizioni nazionali all'uopo previste dello Stato membro in cui è ubicata la sede del gruppo medesimo⁹⁶.

Il GEIE costituisce un organismo associativo sovranazionale, essenzialmente di tipo mutualistico, per la cooperazione tra imprese comunitarie, volto a favorire il miglioramento e l'accrescimento dei risultati delle attività economiche dei singoli partecipanti⁹⁷.

Ha una capacità giuridica peculiare che lo differenzia dalle tecniche puramente contrattuali di cooperazione. In particolare, il fatto di essere dotato di organi propri conferisce al gruppo europeo un potere di contrattazione e di rappresentanza dei suoi membri molto più forte di quello di cui ciascun membro può disporre individualmente. Ha inoltre la capacità di agire in nome proprio tramite uno o più amministratori, i quali possono essere nominati indipendentemente dalla loro qualità di membri e i cui poteri di rappresentanza si ispirano direttamente alle regole applicabili alle società di capitali.

L'obiettivo perseguito dagli ideatori di tale strumento è quindi quello di promuovere una cooperazione transnazionale fra le imprese a livello europeo, mediante lo sviluppo, da parte del GEIE, di un'attività comune ed ausiliaria rispetto alle attività di tali imprese⁹⁸.

Entrando più nel dettaglio, il GEIE, da un lato, è equiparabile alle società di persone (società in nome collettivo, *partnership*, *offene Handelsgesellschaft*) nella misura in cui, ad esempio, i membri rispondono illimitatamente e solidalmente delle obbligazioni del gruppo. Tuttavia, presenta talune caratteristiche che sono proprie delle forme più strutturate di società. Il GEIE, ad esempio, agisce in nome proprio tramite i suoi amministratori, i quali possono essere nominati indipendentemente dalla loro qualità di membri, secondo una regola generalmente applicabile alle società di capitali.

Si distingue, poi, da entrambe le figure essenzialmente per il suo scopo che è quello di facilitare o di sviluppare l'attività economica dei suoi membri per permettere a questi ultimi di incrementare i propri risultati (mentre una società persegue generalmente uno scopo di lucro per sé stessa). A motivo di questo carattere ausiliario, l'attività del GEIE deve ricollegarsi all'attività economica dei suoi membri e non sostituirvisi.

Fatto salvo il rispetto della natura ausiliaria delle sue attività, il GEIE è in grado di svolgere tutte le funzioni che possono incombere a qualsiasi altro tipo di raggruppamento: può essere utilizzato come semplice quadro di coordinamento e di organizzazione delle attività dei suoi membri ma può anche stipulare in nome proprio e provvedere all'esecuzione dei contratti che formano oggetto di appalti pubblici o di programmi finanziati con fondi pubblici.

⁹⁶ Il gruppo viene costituito con la stipulazione di un contratto che deve essere depositato presso il registro delle imprese dello Stato membro dove il gruppo ha dislocato la propria sede. Quanto alla disciplina italiana del GEIE, essa è contenuta nel D.lgs. 23 luglio 1991, n. 240.

⁹⁷ Sul punto v., *ex multis*, RANUCCI, *Il GEIE. Un nuovo strumento associativo a servizio dell'economia comunitaria*, in *Nuov. dir. agr.*, 1985, p. 591; CORAPI, *Il gruppo europeo di interesse economico: un nuovo strumento contrattuale per la collaborazione tra imprese*, in *Riv. trim. app.*, 2, 1986, p. 367; DRAETTA, *Problemi di adeguamento della legislazione italiana al GEIE comunitario*, in *Dir. com. e sc. int.*, 1986, p. 501; PROTO, *Il gruppo europeo di interesse economico: uno strumento di cooperazione comunitario*, in *Foro it.*, 1987, IV, p. 274; FRIGNANI, *Il Gruppo europeo di interesse economico (GEIE): passato, presente e futuro*, in *Riv. dir. it.*, 1989, I, p. 31; PIETROBON, *Il gruppo europeo di interesse economico (GEIE)*, in *Riv. dir. comm.*, 1989, II, p. 43; PROTO, *Il gruppo europeo di interesse economico (GEIE) e il fallimento*, in *Dir. fall.*, 1989, I, p. 280; VOLPE PUTZOLU, *GEIE e consorzi industriali*, in *Le società*, 2, 1990, p. 172.

⁹⁸ V. la Comunicazione della Commissione UE n. C285 del 20 settembre 1997.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

In particolare, il regolamento non vieta al GEIE di assorbire completamente, ma temporaneamente, talune attività dei suoi membri. È quindi una struttura elastica e leggera che permette ai suoi membri di esercitare insieme una parte delle loro attività economiche, senza comprometterne l'indipendenza economica e giuridica.

Diversamente dai consorzi industriali, possono aderire al GEIE tanto le persone fisiche quanto gli enti collettivi residenti o con sede nella Comunità, che svolgono un'attività economica. Possono quindi partecipare (i) le società e gli altri enti giuridici di diritto pubblico o privato, costituiti conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale o legale e l'amministrazione centrale nella Comunità, (ii) le persone fisiche che esercitano un'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, una libera professione o prestano altri servizi nella Comunità. I componenti devono essere quanto meno due: può trattarsi di due enti giuridici ovvero di due persone fisiche o, ancora, una società e una persona fisica⁹⁹.

Come anticipato, l'istituto in commento non ha trovato ampio riscontro nella prassi neppure in seguito alla comunicazione della Commissione C(1997)285, del 20 settembre 1997, la quale è intervenuta con l'intento di garantire che il gruppo europeo d'interesse economico potesse partecipare, a parità di condizioni con le altre imprese, agli appalti pubblici e potesse prender parte pienamente ai programmi finanziati mediante fondi pubblici. In sostanza, si voleva permettere alle PMI di utilizzare al meglio tale strumento giuridico per riunire le loro risorse. Intento cui, tuttavia, non ha dato eco la prassi commerciale.

⁹⁹ Circa la partecipazione di soggetti extracomunitari, ritiene ALBY, *G.E.I.E., cit.*, p. 504, che «*se per le persone fisiche non rileva - possiamo dire - la loro nazionalità, assumendo importanza soltanto il luogo in cui essi esercitano l'attività economica, per le società e per gli enti extracomunitari la partecipazione ad un Gruppo appare vincolata alla presenza di una loro sede all'interno della Comunità (presenza che, sotto il profilo pratico, potrebbe restringersi all'ipotesi di avvalersi di società controllate)*».

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

3 La collaborazione temporanea

3.1 Le esigenze di collaborazione temporanea

La costituzione di soggetti entificati quali società lucrative e consorzi, sebbene garantisca una soddisfacente certezza circa la disciplina applicabile, spesso risulta non completamente appagante per le imprese in relazione al risultato (*rectius*: al progetto¹⁰⁰) che queste desiderano ottenere mediante la cooperazione. Con frequenza sempre maggiore, infatti, gli obiettivi che le imprese si prefiggono di raggiungere sono limitati ad un singolo affare o estremamente contenuti nel tempo, ragione per cui la creazione di una struttura durevole, complessa ed articolata, si rivela superflua ed eccessiva¹⁰¹.

In questi casi, gli operatori necessitano di un collegamento che sia strettamente circoscritto e finalizzato al compimento dello specifico affare. Le imprese promotrici, in altri termini, collaborano per il solo periodo necessario al compimento di una data operazione e solo in relazione alle esigenze specifiche della stessa, mantenendo nel contempo una reciproca autonomia funzionale e strutturale, al di là degli inevitabili vincoli organizzativi posti in relazione all'opera da realizzare in comune¹⁰².

La ricorrenza di questo fenomeno e il suo rilievo si possono riscontrare in molteplici settori: oltre alla cooperazione nel settore dei trasporti, dell'assicurazione e del credito e a quello di cooperazione nella produzione di un'opera teatrale o cinematografica, è soprattutto nel settore delle ricerche minerarie (in particolare di quelle petrolifere) e nel settore della realizzazione di impianti industriali o di opere pubbliche (da quelle più tradizionali, come strade, porti e aeroporti, dighe e canali, centrali idroelettriche e nucleari, ai più recenti progetti per lo sviluppo in interi quartieri e zone urbanistiche, sedi universitari, sistemazione del territorio, ecc.) che si rinvencono i più importanti casi di aggregazione di imprese¹⁰³.

La cooperazione nel compimento di una determinata opera o nel conseguimento di un determinato obiettivo è il risultato della conciliazione di due opposte tendenze che caratterizzano i moderni sistemi industriali: da un lato, la tendenza ad un crescente grado di programmazione dell'attività economica dovuta alla necessità di raggiungere obiettivi di sviluppo sempre più complessi; dall'altro lato, la tendenza ad un crescente grado di specializzazione e di qualificazione delle singole imprese che tale attività sono chiamate a svolgere. Per l'attuazione dei complessi programmi e obiettivi di sviluppo posti dai centri direttivi (pubblici o privati) del sistema industriale è richiesto l'intervento coordinato di capacità tecniche assai diverse e, quindi, la cooperazione tra le diverse imprese in possesso di tali capacità¹⁰⁴.

La soluzione individuata dalla prassi è stata quella delle associazioni temporanee finalizzate alla realizzazione di un'opera, l'esecuzione di una fornitura o di un servizio o, più in generale, al compimento di una singola e specifica operazione economica¹⁰⁵.

¹⁰⁰ CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi. Verso il consolidamento*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 115.

¹⁰¹ DE MARTINI, *Associazioni temporanee di imprese per l'esecuzione di opere pubbliche*, in *Riv. dir. comm.*, 1971, I, p. 1.

¹⁰² VERCELLINO, *Associazione temporanea*, cit., p. 53.

¹⁰³ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 1.

¹⁰⁴ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 1.

¹⁰⁵ Così BONVICINI, *Associazioni temporanee di imprese*, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 1988, p. 1, dal quale sono tratte le osservazioni che seguono.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Sotto il profilo economico, il fenomeno del collegamento occasionale tra imprese deriva da esigenze pratiche, connesse alla necessità o alla convenienza di eseguire congiuntamente un'opera o una fornitura o comunque un'operazione economica che per la sua onerosità o complessità tecnica, organizzativa o finanziaria, e per i relativi rischi, difficilmente potrebbe essere attuata da una sola impresa. Il compimento di tali opere o il raggiungimento degli obiettivi implicano necessariamente, da un lato, la partecipazione di soggetti con attività tra loro complementari¹⁰⁶ e, dall'altro, presuppongono una ripartizione dell'impegno finanziario e del rischio imprenditoriale¹⁰⁷.

Dal punto di vista della controparte delle imprese riunite (appaltante, committente, ente concedente), l'esigenza è di quella di avere di fronte un unico interlocutore e, nel contempo, un gruppo di imprese, anche settorialmente specializzate, ciascuna delle quali risulta rafforzata con la propria partecipazione al gruppo, nelle sue possibilità operati e nelle sue capacità di garanzia¹⁰⁸.

Ad ogni modo, la complessità dell'opera da realizzare o dell'obiettivo da raggiungere non richiede che la cooperazione, anche se di lunga durata, sia permanente o ricorrente. L'opera da realizzare è unica e la cooperazione cessa quando la realizzazione è avvenuta. L'esecuzione dell'opera richiede, invece, che ogni impresa partecipante contribuisca con una sua specifica e distinta prestazione e possa mantenere la sua autonomia tecnica e finanziaria rispetto alle altre imprese partecipanti. Di qui la conseguenza che la cooperazione tra imprese non porta alla creazione di una organizzazione stabile ovvero alla definitiva integrazione o addirittura alla unificazione delle distinte organizzazioni imprenditoriali dei partecipanti all'opera comune, anche se può accadere che la esperienza di una comune attività sia il punto di partenza del graduale sviluppo di una collaborazione permanente¹⁰⁹.

Ciò posto, la società per azioni e gli altri tipi di società di capitali possono venire (e vengono sovente impiegati) come strumenti per realizzare la cooperazione temporanea e limitata; ma in tal caso devono essere "piegati" alle esigenze proprie di questa cooperazione attraverso l'introduzione di clausole particolari previste nel quadro di un accordo preliminare alla costituzione della società e sottostante al suo successivo funzionamento.

Senza questo adattamento, lo schema della società per azioni, comportando la unificazione tecnica finanziaria tra le imprese partecipanti attraverso la creazione di una stabile organizzazione per lo svolgimento di una attività in comune e di un centro di imputazione di rapporti giuridico distinto dai partecipanti, risulterebbe eccessivo rispetto alle esigenze di limitata e temporanea cooperazione che si vogliono in questo caso soddisfare.

La società per azioni costituita *ad hoc*, in altri termini, non esaurisce mai la regolamentazione dell'accordo di cooperazione temporanea e limitata, che trova espressione in pattuizioni o clausole preliminari, prevalenti rispetto allo strumento societario¹¹⁰.

¹⁰⁶ Tale aspetto è evidenziato da BENATTI, *Associazioni temporanee di imprese*, in Irti (a cura), *Dizionari del diritto privato*, I, Milano, 1980, p. 74.

¹⁰⁷ DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. 21.

¹⁰⁸ FRANCO, *Le associazioni temporanee di imprese: esigenze e prospettive viste dalla P.A.*, in AA.VV., *Atti del Convegno Nazionale sulle Associazioni Temporanee di Imprese*, Roma, 25 e 26 maggio 1970, Roma, 1970, p. 5.

¹⁰⁹ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 6.

¹¹⁰ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 9.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

La cooperazione temporanea tra imprese, di per sé, richiede l'impiego di una forma giuridica diversa dallo strumento societario, che mantenga l'autonomia dei partecipanti nello svolgimento della loro attività e non sia predisposta allo svolgimento di una attività comune e alla creazione di un nuovo centro di imputazione di situazioni soggettive.

In questo quadro, gli ordinamenti degli Stati occidentali hanno talora tipicizzato talune forme di collaborazione temporanea attraverso l'emanazione di specifiche discipline di legge, mentre altre volte hanno lasciato alla prassi il compito di elaborare figure contrattuali atipiche, associative o meramente sinallagmatiche.

Nel vasto panorama internazionale, possono essere ricordati in questa sede la *joint venture* statunitense, l'*Abeitsgemeinschaft* tedesca, la *association momentanée* belga, gli *agrupamentos complementares das empresas* portoghesi, le *agrupaciones temporal de empresas* spagnole nonché il *groupement d'entreprises* francese¹¹¹.

3.2 La collaborazione temporanea negli ordinamenti di common law: la joint venture

L'espressione *joint venture*, assai diffusa nel mondo del commercio, letteralmente indica una "avventura congiunta", ove il termine "avventura" richiama il concetto del rischio che i soggetti che vi partecipano corrono.

Secondo la tradizione, la *joint venture* nacque a Londra, nel medioevo, quando alcuni imprenditori, fabbricanti di tessuti, al fine di dividere tra loro il rischio dell'operazione commerciale, si unirono per inviare le loro merci alle fiere europee.

Oggi, con il termine "*joint venture*" vengono indicate le diverse forme di associazione temporanea tra due o più imprese finalizzate all'esercizio di una attività economica in un settore di comune interesse, siano esse rivolte alla esecuzione di un'opera complessa, ovvero limitate alla prestazione di particolari servizi o al compimento di un singolo affare¹¹².

Il fenomeno della *joint venture* si è diffuso nel corso dei secoli, soprattutto negli ordinamenti di *common law*, ma non ha mancato di diffondersi progressivamente negli altri Paesi, specie quelli soggetti ad un più intenso sviluppo industriale, fino ad assumere oggi una sempre maggiore rilevanza sul piano internazionale. In particolare, esso si è sviluppato soprattutto nei settori che per gli ingenti finanziamenti necessari, gli altri rischi connessi o la complessità dell'opera, rimanevano preclusi alle singole imprese¹¹³.

A ben vedere, la *joint venture* non trova una sua definizione legale e non qualifica un istituto dai contorni netti e precisi, ma viene piuttosto impiegata per qualificare diversi rapporti associativi, che si pongono a fianco della *partnership*, senza poter essere esattamente

¹¹¹ Si veda sul punto la bibliografia richiamata da BONVICINI, *Associazioni temporanee*, cit., pp. 2 e 7.

¹¹² Definizione fornita da CORAPI, *Profili di diritto societario degli accordi di joint-venture*, in Draetta-Vaccà (a cura di), *Le joint ventures. Profili giuridici e modelli contrattuali*, Milano, 1997, p. 149, dal quale sono tratte le argomentazioni che seguono. Data la varietà di modelli con cui il fenomeno si manifesta, numerose sono le definizioni fornite dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Tra le altre si vedano quelle fornite da DRAETTA, *Il diritto dei contratti internazionali. La collaborazione tra imprese*, Padova, 1985, p. 153; ASTOLFI, *Il contratto*, cit., p. 57; BONVICINI, *Le "joint ventures": tecnica giuridica e prassi societaria*, Milano, 1977, p. 70 e FRIEDMANN-KALMANOFF, *Joint International business ventures*, New York-Londra, 1961, p. 6. Emblematico in questo senso la sentenza *United States v. Standard Oil Co. of California*, 155 F. Supp. 121 1957, nella quale si legge che «*precise definition of a joint venture is difficult. The cases are of little help since they are generally restricted to their own peculiar facts. Each case in which a coadventure is claimed [...] depends of course for its results on its own facts, and owing to the multivariety of facts, no case of coadventure rises higher than a persuasive precedent for another*».

¹¹³ V. sul punto BONVICINI, *Le "joint ventures"*, cit., p. 79.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

ricompresi in questa. Il *Partnership Act* del 1890 (USA), ad esempio, la definisce «*un vincolo che unisce due persone che conducono in comune attività a scopo di lucro*».

Nel diritto americano vengono quindi ricomprese nella definizione di *joint venture* non solo le forme di cooperazione limitata e temporanea tra imprese, ma anche tutte le altre ipotesi in cui comunque ci sia una serie di rapporti che non si esauriscono nella disciplina di interessi contrapposti ma comportano una comunione di interessi¹¹⁴.

Del resto, la *joint venture* (o *joint adventure*), in origine, non indicava un particolare istituto o rapporto giuridico, ma l'oggetto di un determinato rapporto tra le parti: essa definiva l'affare o impresa per la cui realizzazione veniva in essere un rapporto giuridico. Il medesimo termine veniva quindi traslato a tutte le diverse forme che tale rapporto giuridico poteva assumere.

Solo in una fase successiva le corti americane attribuirono alla *joint venture* un significato più limitato. Emblematico in questo senso è il caso *Ross v. Willet*¹¹⁵, in cui per la prima volta l'espressione *joint venture* venne adottata per indicare un particolare tipo di rapporto associativo, limitato nel suo oggetto e nella sua durata e senza la formazione di un *common business*. In seguito, la giurisprudenza di inizio secolo continuò nell'individuazione e nella qualificazione delle fattispecie di *joint venture*, includendovi tutte le ipotesi in cui l'attività di due o più persone era volta al compimento di un affare in comune¹¹⁶.

Tale orientamento, in particolare, distinse le *joint venture* dalle *partnerships* (società di persone), per la limitatezza dell'oggetto e della durata¹¹⁷. L'effetto di maggior rilievo di questa distinzione fu quello di consentire il superamento del divieto per le *corporations* di assumere la qualità di socio di una società di persone. Tale divieto era fondato sulla stretta applicazione della cosiddetta regola dell'*ultra vires*, secondo cui le società di capitali avevano una capacità di agire limitata agli atti tassativamente indicati nella *object clause* dello statuto. Ciò non consentiva la partecipazione di una *corporation* in una *partnership*, ove vigeva invece il principio della capacità generale ed illimitata¹¹⁸.

¹¹⁴ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 67. Precisa VACCÀ, *Origini e lineamenti*, cit., p. 104 che dalla seconda metà del XIX secolo dalle decisioni delle Corti statunitensi emerge una nozione di *joint venture* atta a descrivere modelli negoziali privi di formalità e non costitutivi di stabili organizzazioni societarie, ai quali ricondurre svariate forme e situazioni di collaborazione tra operatori quali, tipicamente, la costruzione di linee ferroviarie o lo sfruttamento di giacimenti minerari.

¹¹⁵ (1984) 76 Hun (N.Y.) 211, 27 N.Y.S. 785.

¹¹⁶ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 67, il quale richiama come esempi l'acquisto in comune di terreni per la loro valorizzazione e rivendita speculativa, la produzione di un spettacolo teatrale o cinematografico, la costruzione di edifici, il funzionamento e l'esercizio di opere o servizi di pubblica utilità, la raccolta e lavorazione di cotone, la costruzione ed esercizio di una fabbrica di uranio, l'acquisto in comune di azioni di una società per ottenerne il controllo.

¹¹⁷ La dottrina americana, traendo le fila dello sviluppo giurisprudenziale, ha riconosciuto che il rapporto di *joint venture* presenta aspetti associativi che lo differenziano dagli altri rapporti in cui gli interessi delle parti sono contrapposti ma, al contempo, non può essere integralmente assimilata alla *partnership*. Ciononostante la caratteristica limitatezza del suo oggetto e il fatto che con esso non si crei normalmente una organizzazione comune e un patrimonio comune comportano una applicazione della disciplina della *partnership*, non integrale ma limitata a quelle norme che non presuppongono l'esistenza di tale organizzazione comune ovvero, che non presuppongono l'esistenza di quegli altri elementi della *partnership* che eventualmente risultino assenti nel caso concreto (v. CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., pp. 64 e 74).

¹¹⁸ CORAPI, *Profili di diritto societario*, cit., p. 153. Sugli elementi differenziali tra le due figure vedi VACCÀ, *Origini e lineamenti*, cit., p. 106 e, per la rassegna degli orientamenti seguiti dai giudici e dagli studiosi statunitensi nel delineare le regole applicabili agli accordi di *joint venture*, DRAETTA, *Il diritto dei contratti internazionali, II, La cooperazione tra imprese*, Padova, 1985, p. 140.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Le linee di demarcazione tra *joint venture* e *partnership* rimasero, almeno in parte, sfumate, al punto che l'interscambio delle regole ad esse riferibili ricorreva con una certa frequenza nelle decisioni delle Corti statunitensi, né contribuiva a fare chiarezza la circostanza che, in particolar modo nella prassi delle relazioni internazionali, si riscontravano non poche difficoltà a qualificare con sicurezza il preciso schema di determinati rapporti a struttura associativa, specie se riconducibili a complesse operazioni poste in essere con la partecipazione di enti o governi di Paesi in via di sviluppo e destinate a non esaurire i loro effetti nel breve periodo¹¹⁹.

E, invero, il riconoscimento della distinzione tra accordo di *joint venture* e *partnership* portò non all'affermazione di un totale distacco tra le due figure, ma alla configurazione del rapporto *partnership* - *joint venture* come relazione di *species* a *genus*. Pertanto, salvo le deroghe di volta in volta espressamente riconosciute dalle Corti, la disciplina residuale del contratto di *joint venture* continuò ad essere quella vigente per la *partnership*, la quale, analogamente alla disciplina italiana delle società in nome collettivo, non individuava un centro di imputazione giuridica autonomo rispetto alle persone dei partecipanti e, pertanto, prevedeva la responsabilità illimitata e solidale di questi ultimi verso i terzi.

A fronte di un tale orientamento, per poter beneficiare del regime di responsabilità limitata, le imprese ricorsero sempre più frequentemente alla costituzione di *corporations*, adottandone la struttura alle esigenze richieste dagli accordi di *joint venture* mediante clausole atipiche o patti parasociali¹²⁰.

Nonostante un'originaria diffidenza nei confronti dell'utilizzo della *corporation* per l'attuazione di intese di cooperazione imprenditoriale, rilevando l'incompatibilità tra la qualità di *partner* e quella di *shareholder*, a partire dal primo dopoguerra, di fronte alla rapida crescita industriale e alla grande diffusione delle *joint ventures* societarie, la giurisprudenza statunitense affermò un nuovo principio, secondo il quale le parti potevano ricorrere liberamente alla struttura organizzativa della *corporation* per dare attuazione ai *joint venture agreements*, purché, in concreto, ciò non costituisse fonte di pregiudizio per i diritti dei terzi¹²¹.

Le classificazioni elaborate nel tentativo di definire e articolare il fenomeno sono quindi numerose e differenziate.

Si distingue così tra *joint ventures* strumentali, costituite per l'esecuzione di contratti complessi da stipulare con i terzi, e *joint ventures* operative, in cui le parti intendono esercitare congiuntamente una attività imprenditoriale in un settore economico di interesse comune. In ragione dell'operato prestato dai *coventures* si distingue tra *equity*, *non equity* ed *equity non equity joint ventures*, caratterizzate rispettivamente da un conferimento diretto di capitali nell'impresa comune, da un conferimento di brevetti, marchi, *know how*, assistenza tecnica, ecc., e da una combinazione di conferimenti di capitale e di tecnologia.

Da un punto di vista giuridico viene sovente proposta la divisione tra *contractual joint ventures* e *incorporated joint ventures*. Mentre nelle prime l'accordo di cooperazione tra le

¹¹⁹ VACCÀ, *Origini e lineamenti*, cit., p. 105.

¹²⁰ CORAPI, *Profili di diritto societario*, cit., p. 153.

¹²¹ Si vedano le pronunce *Arditi v. Dubitzky*, 354 F. 2d 483 (2d Cir. 1965); *Wabash Ry v. American Refrigerator Transit Co.* 7 F. 2d, 335, CCA 8TH (1925); *Fitzgerald v. Christy*, 242 Ill. App. 343 (1926); *Deboy v. Harris*, 207 Md. 212, 113 A. 2d 639 (1955); *Jolly v. Oster*, 55 Wis. 2d. 199, 198 N.W. 2d 639 (1972) e CORAPI, *Profili di diritto societario*, cit., p. 153.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

imprese non dà vita ad un'organizzazione distinta da quelle dei *coventurers*, le *incorporated joint ventures* comportano la costituzione di una società di capitali cui affidare la conduzione dell'iniziativa congiunta: trattasi di una peculiare figura di società per azioni, a mezza via tra la società di capitali e le società di persone, in cui i soci sono legati da una relazione personale, fondata sulla reciproca fiducia¹²².

Nelle *joint ventures* la costituzione della società per azioni non rappresenta, in ogni caso, il fine della cooperazione tra le imprese, ma solo il mezzo attraverso il quale i *coventurers* attuano l'oggetto del loro accordo¹²³. E, invero, l'accordo societario si colloca nell'ambito del più ampio contratto di *joint venture* con il quale i *partners* provvedono a disciplinare tutti gli aspetti della reciproca collaborazione: ne consegue che tra le clausole del *joint venture agreement* e le clausole statutarie della società, sono le prime che prevalgono nella volontà delle parti.

Inoltre negli statuti di queste società sono trasferite disposizioni che si discostano dallo schema giuridico tipico delle società per azioni e introducono nei rapporti interni un regolamento di carattere personale e fiduciario. La strumentalità dell'ente societario risulta confermato, poi, dal fatto che nel *joint venture agreement* sono presenti pattuizioni che, sebbene non trasfuse nello statuto della *corporation* sono comunque volte ad incidere sui comportamenti di chi in essa opera come amministratore o partecipa come socio¹²⁴.

3.3 Le associazioni temporanei nei Paesi di civil law: l'association momentanée

L'esigenza avvertita dalle imprese di collaborare per il tempo necessario alla realizzazione di un'opera, nel contesto produttivo globalizzato, altamente concorrenziale e fortemente specializzato, risulta diffusa anche nel mondo di *civil law*, nel quale gli ordinamenti nazionali e comunitario hanno tentato di fornire agli operatori strumenti giuridici più certi da utilizzare per la regolamentazione di collaborazioni temporanee.

Forme di collaborazione temporanea erano disciplinate nel diritto commerciale belga unitamente alle associazioni in partecipazione nella *Lois coordonnées sur les sociétés commerciales*, nella sezione rubricata *Des associations momentanées et des associations en participation* (artt. 175 - 177).

La prima era definita come «*celle qui a pour objet de traiter, sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées*» mentre la seconda era «*celle par la quelle une ou plusieurs personnes s'intéressent dans les opérations qu'une ou plusieurs autres gèrent en leur propre nom*».

Come suggerisce il nome, l'*association momentanée* doveva avere un carattere temporaneo e poteva essere costituita solo per effettuare una o più operazioni determinate.

Ne conseguiva che l'*association momentanée* costituita per effettuare delle operazioni commerciali tra imprese per un periodo indeterminato era considerata come una *société en nom collectif*. I terzi potevano, quindi, contestarne la nullità laddove non fosse stata costituita secondo le forme legali previste per questo tipo di società.

¹²² V. sul punto BONVICINI, *Le "joint ventures"*, cit., p. 79.

¹²³ Cfr. CORAPI, *Profili di diritto societario*, cit., p. 149.

¹²⁴ CORAPI, *Profili di diritto societario*, cit., p. 153.

Del resto, proprio il profilo della temporaneità distingueva l'*association momentanée* dall'*association en participation*¹²⁵.

La disciplina, alquanto scarsa, degli istituti era integrata dall'ampia libertà contrattuale riconosciuta alle parti. Secondo l'art. 177, infatti, «*les associations momentanées et les associations en participation ont lieu entre les associés, pour les objets, dans les formes, avec les proportions d'intérêt et aux conditions convenues entre eux*».

L'*association momentanée* rappresentava un *groupements* senza personalità giuridica¹²⁶ cui era riservata una peculiare regime di autonomia e responsabilità verso i terzi. E, invero, gli associati «*sont tenus solidairement envers les tiers avec qui ils ont traité*» e, ai sensi dell'art. 192, in tema di azioni, «*Les associés momentanés seront assignés directement et individuellement*» ma «*Il n'y a, entre les tiers et le participant qui s'est tenu dans les termes d'une simple participation, aucune action directe*».

L'istituto (rinominato *société momentanée*) risulta oggi disciplinato dal *Code des sociétés* del 7 maggio 1999 e gli artt. 177 e 192 sono stati trasfusi, con modifiche, negli artt. 47 e 53 mentre l'art. 177 risulta definitivamente abrogato.

L'art. 47 definisce la *société momentanée* come la «*société sans personnalité juridique qui a pour objet de traiter, sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées*». Quanto alla responsabilità, gli aderenti «*sont tenus solidairement envers les tiers avec qui ils ont traité. Ils seront assignés directement et individuellement*».

Come visto per l'*association momentanée*, l'oggetto della società deve essere circoscritto a una operazione determinata o, comunque, ad un numero limitato di operazioni commerciali. Anch'essa, poi, al pari del *l'association momentanée* è priva della personalità giuridica e, come si evince dal chiaro testo normativo, vige il principio di solidarietà tra gli *associés*, sicché ciascuno di essi è tenuto a rispondere solidalmente nei confronti dei terzi¹²⁷.

3.4 Le associazioni temporanee per l'affidamento di contratti pubblici

Il fenomeno di origine anglosassone della *joint venture* ha ben presto lasciato i confini nazionali per diffondersi negli altri Paesi, compresa l'Italia, all'interno della quale, peraltro, esistevano già nel primo dopoguerra talune fattispecie legali, in parte affini al modello della *joint venture*, costituenti un regolamento d'interessi funzionale all'integrazione di attività complementari e volte alla realizzazione di un interesse comune ai soggetti agenti, senza la formazione di autonomi soggetti di diritto¹²⁸.

¹²⁵ DUBISSON, *Les groupements d'entreprises*, cit., p. 164.

¹²⁶ WALLEMACQ, *Traité et formulaire des associations momentanée set en participation - Étude théorique et pratique*, Brussel, 1973, p. 203.

¹²⁷ Conclusivamente, di particolare interesse è la disciplina di diritto amministrativo in tema di appalti pubblici riservata a tale istituto: è infatti previsto che la *société momentanée* sia considerata comunque in possesso dell'accreditamento necessario per partecipare all'appalto a condizione che almeno due dei suoi partecipanti risultino idonei. Cfr. Legge 20 marzo 1991 (attuata dall'*arrêté royal* del 26 settembre 1991), art. 11, § 2.

¹²⁸ Il riferimento è agli schemi negoziali del trasporto cumulativo di cose e di persone di cui agli artt. 1682 e 1700 cod. civ. e alla coassicurazione prevista dall'art. 1911 cod. civ. (ASTOLFI, *Il contratto*, cit., p. 212). Per un primo orientamento si veda Cass. 16 febbraio 1963, n. 342, su *f.i.*, 1963, I, p. 1992, la quale ha riconosciuto l'atipicità dell'accordo in questione e, nonostante la qualificazione di associazione in partecipazione data dalle parti all'accordo tra di loro intercorso in previsione della possibilità di aggiudicarsi l'appalto, ha ritenuto l'accordo non inquadrabile in alcun tipo legale. L'imposta di registro non poteva, quindi, trovare applicazione se l'appalto risultava congiuntamente commesso a due società di capitali. Per un diverso orientamento v. Cass. 24 febbraio 1975, n. 681, *f.i.*, 1976, I, p. 1700 la quale richiede, al fine di correttamente qualificare l'accordo, di

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Al di là di queste settoriali discipline, tuttavia, il fenomeno dell'associazionismo temporaneo in quanto tale risultava privo di una specifica disciplina.

Se, per una prima, timida, individuazione normativa del fenomeno occorre attendere la l. 4 novembre 1965, n. 1213 relativa agli accordi per la coproduzione cinematografica¹²⁹, è solo con la speciale normativa riservata alle imprese riunite per lo sfruttamento in comune di una concessione di ricerca e coltivazione degli idrocarburi liquidi e gassosi¹³⁰ che si assiste ad un vero e proprio riconoscimento della rilevanza giuridica della collaborazione temporanea tra imprese.

Con tale norma, infatti, si ammette che il permesso di ricerca degli idrocarburi nel mare territoriale e nella piattaforma continentale possa essere intestato a più soggetti i quali risultano solidalmente tenuti verso la P.A. (e verso i terzi) per gli obblighi attinenti all'esercizio dell'attività mineraria¹³¹.

Viene pertanto superata la regola della titolarità unisoggettiva del permesso di ricerca e della relativa concessione di sfruttamento con conseguente nomina di un rappresentante comune per tutti rapporti con la P.A. e, più in generale, i terzi. La posizione della controparte è ulteriormente garantita dalla prevista responsabilità solidale dei contitolari¹³².

Benché tale impostazione sia poi stata superata, il riconoscimento giuridico della associazione temporanea incentrata sul mandato collettivo ad una delle imprese riunite nei rapporti con la P.A., è stato confermato nei successivi interventi legislativi in tema di appalti e forniture pubbliche¹³³.

Giova infatti ricordare che uno dei problemi più rilevanti che emergeva dal mancato riconoscimento normativo delle associazioni temporanee tra imprese era l'impossibilità per queste di partecipare agli appalti pubblici. Anche riconducendo tali figure nell'ambito dei consorzi tra imprenditori - operazione resa in parte possibile dalla modifica del 1976 - rimanevano comunque aperti una serie di problemi applicativi e non solo¹³⁴.

verificare la volontà delle parti di costituire o meno una nuova impresa, distinta dai soci. Per un'analisi della giurisprudenza di legittimità richiamata v. DI ROSA, *L'associazione temporanea*, cit., p. 25.

¹²⁹ Sul quale v. ASTOLFI, *Il contratto*, cit., p. 178 secondo il quale nei rapporti tra produttori cinematografici da questa legge disciplinati, è possibile intravedere una forma di cooperazione per certi versi simile a quello della collaborazione in *joint venture*, implicando una effettiva integrazione delle risorse complementari dei vari produttori nella realizzazione dell'opera cinematografica. In tema vedi anche CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 20 e GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, p. 439.

¹³⁰ Il riferimento è alla l. 21 luglio 1967, n. 613, che può essere considerato il primo intervento legislativo volto a riconoscere, sia pure implicitamente, l'istituto dell'associazione temporaneo, fondato sul mandato collettivo ad una delle imprese riunite e su una situazione di contitolarietà del rapporto verso la P.A., che sarà poi ripresa nei successivi interventi legislativi in tema di appalti e forniture pubbliche (BONVICINI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 2). La legge prevede una responsabilità solidale dei contitolari del permesso di ricerca verso la Pubblica amministrazione per gli obblighi attinenti all'esercizio dell'attività mineraria nonché anche nei confronti dei terzi. I contitolari devono nominare un solo rappresentante per tutti i rapporti con l'amministrazione. È riconosciuta libertà contrattuale agli aderenti in merito alle relazioni interne, ma qualora uno dei contitolari perda i requisiti previsti dalla legge ovvero si ritiri, ciò non comporta la decadenza o la revoca del permesso se gli altri contitolari assumono a loro carico la quota o le quote di colui o coloro venuti meno. Per un approfondimento sul tema si veda, per tutti, BENATTI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 74.

¹³¹ Secondo la relazione al disegno di legge n. 3442, lo scopo della disposizione è quello di favorire l'unione di più operatori sullo stesso comprensorio associando capacità, mezzi tecnici ed economici di varia provenienza per una più impegnativa ricerca ed una opportuna ripartizione dei gravosi oneri ad essa connessi.

¹³² V. sul punto BENATTI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 84.

¹³³ BONVICINI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 2.

¹³⁴ Afferma CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., 1983, p. 110 che le associazioni temporanee di imprese «non trovano una regolamentazione del tutto soddisfacente nel consorzio con attività esterna, dato che alla configurazione di questo è necessaria la previsione di una organizzazione (o ufficio consortile) destinata

Ostavano in questo senso alcuni principi fondamentali alla base del sistema degli appalti pubblici: anzitutto il principio della concorrenzialità, su cui si fondavano i sistemi di scelta del contraente; in secondo luogo, ostava il principio della adeguatezza tecnica ed economica di ogni concorrente valutata esclusivamente attraverso il criterio formale della iscrizione all'Albo nazionale dei costruttori per categorie e importi dei valori; in terzo luogo, ostava il divieto di cessione, anche parziale, del contratto d'appalto e di qualsiasi forma d'intesa che implicasse l'esecuzione dell'opera da parte di un soggetto diverso dall'appaltatore¹³⁵.

Per superare tali ostacoli, nel 1977 viene espressamente disciplinata dal legislatore¹³⁶ l'associazione temporanea di imprese (ATI) nello specifico ambito dell'aggiudicazione ed esecuzione di appalti, di concessioni di lavori pubblici¹³⁷ e di pubbliche forniture¹³⁸. In particolare, il legislatore riconosce la possibilità per i raggruppamenti temporanei di imprese di presentare offerte per appalti pubblici: sono ammesse a presentare offerte imprese riunite che abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza ad una di esse, qualificata capogruppo, la quale esprime l'offerta in nome e per conto proprio e delle mandanti¹³⁹.

Con specifico riferimento al problema dell'iscrizione all'Albo dei costruttori, viene ammessa la sommatoria dei singoli importi di iscrizione delle imprese riunite. È comunque richiesto che ciascuna impresa sia iscritta per la classifica corrispondente ad un quinto dell'importo dei lavori appaltati e che, in ogni caso, la somma degli importi di iscrizione dei partecipanti al raggruppamento corrisponda al valore totale dell'appalto.

Il mandato alla capogruppo è dalla legge prescritto come gratuito e ciò esclude l'attribuzione di un compenso all'impresa mandataria, ma non impedisce che sia pattuito un rimborso alla capogruppo per le spese sostenute in relazione a tale incarico. Un compenso alla capogruppo può essere invece convenuto a fronte di eventuali prestazioni (supervisione, coordinamento, progettuali o altre) estranee al mandato. Il mandato conferisce per legge alla capogruppo la rappresentanza esclusiva delle imprese mandanti nei confronti del soggetto appaltante per tutte le operazioni e gli atti di qualsiasi natura dipendenti dall'appalto, anche dopo il collaudo dei lavori, fino all'estinzione di ogni rapporto. Ciò non toglie, però, che all'interno del rapporto tra le imprese riunite possano essere fissati precisi limiti alle facoltà

allo svolgimento di una vera e propria attività economica organizzata (impresa) e non solo al compimento di uno o più atti determinati e occasionali. Più aderente alle esigenze di qualificazione dell'accordo di associazione temporanea di imprese risulta, invece, la figura del consorzio senza attività esterna. In questo caso, infatti, per definizione, l'organizzazione consortile ha rilevanza esclusivamente interna e non svolge una attività propria, mentre gli eventuali atti da compiere all'esterno vengono disciplinati con lo schema del mandato conferito ad uno dei consorziati congiuntamente dagli altri».

¹³⁵ Così CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 112. Per un approfondimento sul tema si veda PALLOTTINO, *Associazioni temporanee di imprese. Commento agli artt. 20-23 della legge 8 agosto 1977, n. 584*, in AA.VV., *Le norme di adeguamento alle direttive CEE in materia di appalti di lavori pubblici*, Milano, 1979, p. 188.

¹³⁶ Osserva CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 107 che il riconoscimento, da parte della giurisprudenza, della validità degli accordi temporanei di impresa quali generici contratti associativi atipici, rappresentava «una soluzione poco soddisfacente per la prassi che, come sempre, ha bisogno di un riferimento normativo preciso e collaudato per garantire l'efficacia e la portata delle formulazioni contrattuali».

¹³⁷ L. 8 agosto 1977, n. 584 che ha introdotto norme di adeguamento alle direttive del 26 luglio 1971, n. 71/304 e n. 71/305 e alla decisione n. 71/306 del Consiglio delle Comunità Europee sulla soppressione delle restrizioni e sul coordinamento delle procedure relative agli appalti di lavori pubblici.

¹³⁸ L. 30 marzo 1981, n. 113 che ha adeguato le procedure di aggiudicazione delle pubbliche forniture alla direttiva comunitaria n. 77/62 del 21 dicembre 1976.

¹³⁹ Sul tema v. BONVICINI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 1

della capogruppo: in caso di inosservanza di tali limiti convenzionali, la responsabilità della mandataria si risolve sempre sul piano risarcitorio.

La nozione di associazione temporanea adottata dal nostro ordinamento si fonda, quindi, sull'esistenza di un rapporto contrattuale tra le imprese raggruppate, in modo che le stesse possano presentarsi unitariamente nei confronti della loro controparte e sulla contitolarità, da parte delle imprese riunite, di un rapporto (di appalto, somministrazione, concessione o altro) con tale controparte¹⁴⁰.

3.5 Segue: i raggruppamenti temporanei di imprese (RTI) nel Codice dei contratti pubblici

A seguito di svariati interventi normativi¹⁴¹, anche comunitari, il fenomeno delle ATI risulta oggi disciplinato nel Codice dei contratti pubblici (D.lgs. 12 aprile 2006, n. 163) all'interno della parte II del codice, riservata ai contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture nei settori ordinari¹⁴². L'art. 34, conformemente a quanto previsto dall'art. 4 della direttiva 2004/18/CE¹⁴³, identifica tra i soggetti cui possono essere affidati i contratti pubblici i raggruppamenti temporanei di concorrenti, i consorzi¹⁴⁴, i GEIE e le aggregazioni tra le imprese aderenti ad un contratto di rete, il che evidenzia, l'interesse pubblicistico verso forme di collaborazione temporanea tra imprese finalizzata (anche) al compimento dell'obbligazione oggetto del contratto pubblico¹⁴⁵.

¹⁴⁰ BONVICINI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 2

¹⁴¹ L'associazione temporanea di imprese (o raggruppamento o, ancora, riunione temporaneo di imprese), originariamente prevista per l'esecuzione di opere pubbliche dagli artt. 20 e 22 della l. 584/1977 e, in materia di appalti pubblici di forniture, dall'art. 9, l. 113/1981, è stata successivamente disciplinata negli artt. 23, D.lgs. 406/1991, 10 e 13 della l. 109/1994, e 10 d.lgs. 358/1992 ed oggi dal Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, D.lgs. 163/2006.

¹⁴² Per un commento delle disposizioni richiamate v. PANI, *Commento agli artt. 34 e segg.*, in Maggio-Steri (a cura di), *Codice dei contratti pubblici*, Napoli Roma, 2009, p. 242 e PESCE, *Requisiti di partecipazione, accesso alle gare pubbliche e riflessi sulla tutela della concorrenza tra le imprese (artt. 34-52)*, in Clarich (a cura di), *Commentario al codice dei contratti pubblici*, Torino, 2010, p. 277.

¹⁴³ Il quale prevede che ai raggruppamenti d'impresa non possa essere imposta una forma giuridica specifica ai fini della partecipazione alle gare ma solamente ai fini dell'aggiudicazione ove ciò sia necessario per la buona e regolare esecuzione dell'appalto.

¹⁴⁴ Preme evidenziare che il Codice dei contratti distingue tra consorzi stabili e consorzi ordinari, assoggettandoli rispettivamente alla disciplina di cui agli artt. 36 e 37. I consorzi stabili, in particolare, sono quelli «formati da non meno di tre consorziati che, con decisione assunta dai rispettivi organi deliberativi, abbiano stabilito di operare in modo congiunto nel settore dei contratti pubblici di lavori, servizi, forniture, per un periodo di tempo non inferiore a cinque anni, istituendo a tal fine una comune struttura di impresa» (art. 36, co. 1) mentre i consorzi ordinari sono quelli di cui all'art. 2602 (CARDARELLI, *I raggruppamenti temporanei ed i consorzi ordinari di concorrenti*, in Sandulli-De Nictolis-Garofoli (a cura di), *Trattato sui contratti pubblici*, II, Milano, 2008, p. 1127).

¹⁴⁵ Il capo cui si fa riferimento contiene la disciplina nazionale in materia di soggetti ammessi a partecipare alle pubbliche gare in attuazione delle previsioni contenute negli artt. 11 e 12 della direttiva comunitaria 17 e negli artt. 4 e 5 della direttiva 18, ambedue del 31 marzo 2004, le quali costituiscono i principali riferimenti normativi comunitari in tema di appalti pubblici. Per un approfondimento v. PROTTO, *Il nuovo diritto europeo degli appalti*, in UA, 2004, p. 757. Giova sul punto osservare che la normativa comunitaria risulta ispirata al principio della massima apertura e al superamento di ogni discriminazione tra imprese di diversa nazionalità e al reciproco riconoscimento delle forme giuridiche che le stesse possono assumere all'interno di ciascuno Stato membro (CARANTA, *Forma giuridica dei partecipanti alla gara e RTI*, in Garofoli-Sandulli (a cura di), *Il nuovo diritto degli appalti pubblici nella direttiva 2004/18/CE e nella legge comunitaria n. 62 del 2005*, Milano, 2005, p. 558). Vengono quindi garantite analoghe condizioni di competizione e accesso in tutti gli stati membri al fine di rendere concreta l'apertura dei mercati, prima ristretta a poche imprese nazionali e ora rivolta a tutti gli operatori nell'ambito comunitario (DEL CASTELLO-GALTIERI-REALFONZO (a cura di), *Appalti pubblici di servizi*, Milano, 1999, p. 5).

Del resto, l'ampia tipologia di soggetti ammessi a partecipare agli appalti riflette la ricca tradizione giuridica che si riflette in una variegata tipologia di concorrenti, sulla falsa riga dell'art. 10 della legge Merloni, al cui modello è ispirato il Codice¹⁴⁶: il legislatore nazionale, infatti, ha cercato di mantenere, nella sostanza, i contenuti di fondo di tale legge¹⁴⁷, inizialmente introdotti per il solo settore dei lavori e ora estesi anche a quello dei servizi e delle forniture in piena sintonia con lo spirito comunitario di unificazione delle diverse discipline¹⁴⁸.

La visione "unitaria" del raggruppamento in materia di appalti pubblici trova conferma oltre che nel mandato collettivo anche nell'istituto del cd. avvalimento, relativo al possesso (indiretto) dei requisiti oggettivi richiesti agli operatori per la partecipazione alla gara.

Tale fenomeno ha origine agli inizi degli anni novanta quando la Corte di giustizia, con la sentenza *Ballast*¹⁴⁹, afferma il principio secondo cui l'impresa che chiede di partecipare ad una gara di appalto di lavori può dimostrare la propria capacità tecnica, finanziaria ed economia, facendo riferimento a dotazioni relative ad altra impresa legata a quella offerente in quanto facente parte dello stesso gruppo di imprese.

Pochi anni dopo il principio viene riaffermato dalla Corte¹⁵⁰ la quale precisa che l'avvalimento viene ammesso a condizione che il prestatore di servizi sia in grado di provare di disporre effettivamente dei mezzi necessari all'esecuzione dell'appalto messi a disposizione delle imprese ausiliarie: con la sentenza *Host* viene in parte superata la logica dell'avvalimento quale fenomeno limitato ai rapporti infragruppo, reputando la Corte irrilevante «la natura giuridica dei vincoli» tra impresa partecipante e ausiliaria¹⁵¹.

L'estensione dell'avvalimento oltre i confini del gruppo trova definitivo riscontro nel dato normativo con le direttive del 2004, le quali riconoscono che l'effettiva disponibilità di risorse umane e materiali di impresa possa esser prestata, non solo in operazioni infragruppo, ma anche all'esterno, a patto che si dimostri l'acquisto da parte del concorrente di un vero e proprio diritto all'utilizzo delle risorse dell'altro: possono quindi venire in considerazione diverse tipologie contrattuali quali l'affitto di beni, di azienda, di ramo di azienda, di

¹⁴⁶ PESCE, *Requisiti di partecipazione*, cit., p. 330.

¹⁴⁷ Sul punto v. CIANFLONE-GIOVANNINI, *L'appalto di opere pubbliche*, Milano, 2003, p. 249 e CALARCO, *Appalti pubblici di lavori*, Milano, 2006, p. 39. Anche la stessa Autorità garante della concorrenza ha evidenziato che la concorrenza effettiva nel settore degli appalti passa anche dalla adozione di regole volte a garantire la più alta partecipazione dei soggetti interessati (decisione 20 maggio 2004, n. AS333 in *Boll.* 8, 2006).

¹⁴⁸ PANI, *Commento*, cit., p. 244.

¹⁴⁹ Corte di giustizia CE 14 aprile 1994, n. 389, *Ballast Nedam groep NV c. Regno Belgio*, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, c. 545 con nota di FRONTONI, *La holding appaltatrice di lavori pubblici*, in *Riv. giur. edilizia*, 1995, I, p. 85; DI MARZIO, *La holding appaltatrice di lavori pubblici*, in *Riv. amm.*, 1996, p. 117; ROMITO, *Partecipazione di una holding al mercato degli appalti di lavori pubblici*, in *Riv. trim. appalti*, 1996, p. 90.

¹⁵⁰ Corte di giustizia 2 dicembre 1999, causa 176/98, *Holst Italia c. Comune di Cagliari*, in *Riv. it. Dir. pubbl. comunitario*, 2001, p. 1405, con nota di GRECO, *Gli affidamenti "in house" di servizi e forniture, le concessioni di pubblico servizio e il principio della gara* e in *Urb. App.*, 2000, p. 443 con nota di MONTINI, *La Corte di giustizia apre la strada al "possesso indiretto" di requisiti per concorrere agli appalti di servizi*.

¹⁵¹ In questi termini PESCE, *Requisiti di partecipazione*, cit., p. 311. Il principio esposto troverà ulteriore conferma nella sentenza 18 marzo 2004, causa C-314/01, *Siemens*, nella quale la Corte ha precisato che un prestatore di servizi non può essere escluso da una procedura di aggiudicazione se, in sede di selezione, fa valere le capacità tecniche ed economiche di terzi subappaltatori, dimostrando di disporre dei mezzi e delle capacità di questi ultimi (v. BRUNETTI, *Referenze indirette nella gara di appalto pubblico: requisiti formali e divieto di subappalto*, in *La finanza locale*, 2005, p. 8).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

subappalto e figure connesse (distacco di personale, outsourcing), ma anche - e soprattutto - consorzi, *joint venture*, *franchising* e simili¹⁵².

Giova tuttavia sottolineare che l'utilizzazione della disciplina delle ATI per le collaborazioni interimprenditoriali al di fuori del campo degli appalti di lavori (e servizi) pubblici risulta alquanto ardua a causa delle sue origini e della sua struttura¹⁵³.

3.6 L'associazione in partecipazione

A margine della presente trattazione merita, per completezza, un richiamo all'istituto dell'associazione in partecipazione il quale consente a più soggetti di collaborare per un affare.

L'associazione in partecipazione, secondo la definizione contenuta nell'art. 2549 del cod. civ., è il contratto con il quale una parte (l'associante) attribuisce all'altra (l'associato) una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari, verso il corrispettivo di un determinato apporto.

L'apporto dell'associato è di norma costituito da una somma di denaro, ma può anche consistere in un apporto di lavoro o misto capitale e lavoro: il contratto permette perciò all'associante di reperire i mezzi finanziari per il compimento di determinate operazioni economiche, senza gravarsi di oneri fissi in quanto il corrispettivo dell'apporto è costituito da una partecipazione agli eventuali utili. L'associato, peraltro, è esposto anche al rischio di perdere il capitale apportato dato che, di regola, partecipa anche alle perdite dell'affare, sia pure nei limiti dell'apporto.

L'associazione in partecipazione, benché determini un cointeressamento dell'associato negli affari dell'associante, non dà vita alla formazione di un patrimonio comune né ad attività economica giuridicamente autonoma, ma solo a rapporti interni fra gli stessi. L'apporto dell'associato entra infatti a far parte del patrimonio dell'associante che ne può liberamente disporre. L'associante fa propri gli utili dell'impresa o dell'affare, salvo l'obbligo di corrispondere all'associato la quota di utili pattuita e di restituirgli l'apporto, al netto delle eventuali perdite, alla scadenza del contratto.

Come si evince dalla disciplina codicistica, nell'associazione in partecipazione un ruolo centrale è assunto dall'associante: l'affare dedotto in contratto è e resta imputabile al solo associante, i terzi acquistano diritti ed assumono obbligazioni soltanto verso l'associante e, più in generale, la gestione dell'affare spetta esclusivamente allo stesso associante.

Estremamente limitati sono poi i poteri di controllo che la legge riconosce all'associato: egli ha diritto al rendiconto dell'affare compiuto in modo da poter controllare la congruità degli utili riconosciutigli o delle perdite addossategli. Ciò non esclude, tuttavia, che le parti possano ampliare tali poteri di controllo mediante apposito accordo¹⁵⁴.

Tale disciplina assume, tuttavia, una rilevanza marginale nel contesto del presente studio in quanto, nell'associazione in partecipazione, si assiste più ad una *partecipazione* ad un affare che non alla *collaborazione* per l'esecuzione di un'attività comune. I soggetti coinvolti, in altri termini, non cooperano per la realizzazione di un progetto comune, in quanto si

¹⁵² L'avvalimento è stato ritenuto possibile nel caso di *franchising* dal Cons. Stato 9 febbraio 2006, n. 518, in *For. Amm. CDS*, 2006, p. 516. Sul tema v. PESCE, *Requisiti di partecipazione*, cit., p. 311.

¹⁵³ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 843, nota 17.

¹⁵⁴ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 526.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

possono individuare due figure nettamente distinte: un soggetto che rimane comunque unico titolare dell'affare ed un altro, che invece vi partecipa.

4 La collaborazione e le forme di tutela degli aderenti

4.1 La tutela del contraente debole nelle catene produttive e distributive

Nelle pagine precedenti si è visto come l'ordinamento offra alle imprese che intendono collaborare taluni strumenti giuridici che disciplinano alcuni aspetti della collaborazione stessa.

Quando l'aggregazione richiede la costituzione di un'organizzazione autonoma destinata a svolgere un'attività che realizza profitti o che, comunque, produce benefici nelle economie delle singole imprese, le parti possono dar vita ad uno degli enti associativi disciplinati dal codice civile.

Il legislatore, inoltre, per favorire la partecipazione di più concorrenti alle gare per l'affidamento degli appalti pubblici, ha previsto la possibilità per le imprese di raggrupparsi temporaneamente per il compimento di un'opera pubblica che richiede ingenti investimenti o un'elevata specializzazione, di cui la singola impresa, specie se di medie e piccole dimensioni, non dispone.

Le norme sulle società e sui consorzi, in particolare, offrono una disciplina più o meno ampia e dettagliata (si pensi alla differenza tra la disciplina delle SpA e quella dei consorzi), che tende a valorizzare lo scopo comune, mutualistico o di lucro, perseguito dalle parti attraverso l'organizzazione.

Anche nel caso dei RTI, sebbene *«il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali»*¹⁵⁵, è lo stesso legislatore che indica le associazioni temporanee quali possibili aggiudicatrici dell'appalto mediante un approccio che, nell'interesse dell'ente appaltante, cerca di rendere quanto più possibile "unitario" il raggruppamento stesso, mediante il richiamo all'istituto del mandato collettivo ed a particolari forme di responsabilità delle imprese aderenti.

Non mancano tuttavia nell'ordinamento discipline che, per contro, anziché valorizzare l'aggregazione e l'effetto "unificante" della collaborazione, disciplinano i diritti e gli obblighi dei contraenti nei confronti uno dell'altro, tutelando in particolare il contraente debole da possibili forme di abuso da parte di quello economicamente più avvantaggiato.

Ciò non significa che tra essi non esista comunque un interesse comune, ma ciononostante l'attenzione del legislatore è in questi casi rivolta ai diversi interessi che caratterizzano le singole imprese aderenti e non al progetto che le stesse tendono a realizzare congiuntamente.

È il caso della catena produttiva e distributiva di un prodotto: è indubbio che anche in tal caso vi sia un sostanziale interesse comune riassumibile nella massimizzazione delle vendite del prodotto e nella efficienza di tutta la catena.

Il legislatore, tuttavia, affronta questi rapporti focalizzando l'attenzione sulla contrapposizione di interessi che caratterizza i rapporti interi alla rete produttiva o distributiva.

La legge, in altri termini, non valorizza lo "scopo comune" che le parti perseguono ma, al contrario, si preoccupa di tutelare quella parte che potrebbe subire pregiudizi dalla maggiore forza economica del produttore o del distributore del prodotto.

¹⁵⁵ Codice degli appalti, art. 37, co. 17.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Del resto, destinatari delle norme non sono più la società, l'assemblea, l'ufficio, il patrimonio comune, l'associazione, il raggruppamento, ecc. - da un lato - e l'ente appaltante, i terzi creditori, i creditori particolari, ecc. - dall'altro - ma divengono il "produttore" e il "rivenditore", singolarmente considerati.

In sostanza, il rapporto economico e contrattuale tra le imprese viene qualificato non sotto il profilo dell'"organizzazione", ma sotto quello del "contratto" e degli interessi contrapposti tra i contraenti. Scontro di interessi e connessa esigenza di tutela che, peraltro, divengono sempre maggiori con il crescere dell'ingerenza di un soggetto sull'altro e, in sostanza, della sinergia stessa tra le imprese: al crescere dell'interdipendenza, aumenta la tutela riservata alle parti.

Il differente approccio tra il presente tema e quelli affrontati nei paragrafi precedenti evidenzia, quindi, come i fenomeni di collaborazione, anziché essere osservati e disciplinati nella loro natura come connubio tra "mercato" e "gerarchia", vengono oggi disciplinati tenendo separati i due profili.

4.2 La distribuzione senza ingerenza del produttore

In generale, nell'ambito del processo di distribuzione commerciale i produttori possono occuparsi direttamente della distribuzione del prodotto ovvero disinteressarsi alla stessa, lasciando tale compito agli intermediari.

Nel secondo caso (distribuzione indiretta) il produttore rinuncia al controllo sui vari stadi della commercializzazione che vengono affidati ad imprese specializzate nell'adempimento delle singole funzioni. Al contrario, nella vendita diretta la merce passa dall'originario produttore (che rileva su di sé tutte le funzioni attinenti all'intermediazione commerciale) al consumatore finale.

Ebbene, tra questi due casi limite è possibile concepire tutta una sfumata gamma di pattuizioni che permettono di coordinare la fase produttiva con quella distributiva, secondo una logica di integrazione verticale convenzionale, in cui i rapporti tra produttori e intermediari variano da un minimo di ingerenza nell'attività della controparte, alla quasi subordinazione¹⁵⁶.

In questo crescendo di integrazione, il codice civile disciplina quei contratti i quali prevedono una limitatissima, se non nulla, ingerenza del produttore, ma che comunque consentono a quest'ultimo di collocare sul mercato i prodotti senza assumere su di sé i costi ed i rischi della distribuzione commerciale, lasciando quindi liberi i rivenditori di organizzarsi nella propria attività.

Si pensi al contratto estimatorio, con il quale una parte consegna una o più cose mobili all'altra, la quale si obbliga a pagare il prezzo laddove non restituisca le cose nel termine stabilito.

Tale contratto è utilizzato nei rapporti fra fornitori (produttori o commercianti all'ingrosso) e rivenditori in luogo del contratto di vendita, quando il rivenditore non vuole accollarsi il rischio economico, proprio della vendita, di dover pagare al fornitore la merce che gli rimane invenduta dopo un certo tempo. Il contratto trova pertanto larga applicazione nel commercio di giornali, dei libri, degli articoli di abbigliamento, degli oggetti preziosi, risultando più vantaggioso rispetto alla vendita per entrambe le parti. Infatti, il rivenditore può

¹⁵⁶ PARDOLESI, *Contratti di distribuzione*, in *Enc. giur. Trecc.*, IX, Roma, 1988, p. 2.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

disporre di un maggior assortimento, dato che dovrà pagare al fornitore solo quanto è riuscito a vendere, lucrando la differenza fra prezzo stimato e quello di rivendita. Il fornitore, a sua volta, pur sopportando il rischio dell'invenduto, trae vantaggio dalla distribuzione più capillare e dal maggior smercio che tale contratto di regola riesce a procurargli¹⁵⁷.

Segue, nella struttura del codice, la somministrazione, definita come il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a eseguire a favore dell'altra prestazioni periodiche o continuative di cose.

Con esso il somministrato soddisfa il proprio bisogno durevole attraverso la stipulazione di un unico contratto che assicura la regolarità delle forniture nel tempo e la stabilità dei prezzi¹⁵⁸.

A questa struttura essenziale le parti possono aggiungere specifiche clausole, destinate a meglio soddisfare i rispettivi interessi¹⁵⁹. Tra queste, la legge disciplina specificamente il patto di preferenza¹⁶⁰ ed il patto di esclusiva. Quest'ultimo, in particolare, può essere pattuito a favore del somministrante, a favore del somministrato ovvero a favore di entrambe le parti. Questo patto, se stipulato a favore del somministrante, comporta che il somministrato non può ricevere da terzi prestazioni della stessa natura. Se, invece, l'esclusiva è pattuita a favore del somministrato, il somministrante non può compiere, direttamente o indirettamente, forniture della stessa natura ad altri nella zona per cui l'esclusiva è concessa: in tal caso il rivenditore beneficiario opera come concessionario di vendita in esclusiva del produttore e può impegnarsi a ritirare periodicamente un quantitativo minimo di merce.

I patti da ultimo citati costituiscono strumenti per stringere un più stretto collegamento economico tra produttore e rivenditore e possono svilupparsi in contratti atipici di distribuzione. I contratti sopra richiamati, infatti, non consentono di per sé al produttore di coordinare ed indirizzare in modo unitario l'attività dei rivenditori, liberi di organizzare come meglio credono i rapporti con la clientela¹⁶¹ e costituiscono quindi una forma estremamente leggera di rete di imprese, nella quale tuttavia manca ingerenza di un soggetto nell'attività dell'altro.

4.3 Segue: la distribuzione integrata

Come osservato dalla miglior dottrina sul punto, l'esigenza delle grandi imprese di non disinteressarsi della commercializzazione dei propri prodotti, pur senza sopportarne costi e rischi, ha determinato il diffondersi nella pratica di accordi contrattuali complessi ispirati alla finalità di realizzare una più stretta integrazione economica fra produttore e rivenditori. Questi accordi prevedono clausole, variamente articolate, che consentono al produttore una penetrante ingerenza nella sfera decisionale dei propri rivenditori ed un coordinamento unitario della rete distributiva. Nel contempo, e come contropartita delle limitazioni della

¹⁵⁷ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 415.

¹⁵⁸ Si rammenta che il contratto di somministrazione può avere ad oggetto solo la prestazioni di cose in quanto un eventuale accordo che avesse ad oggetto la prestazione periodica o continuativa di servizi rientrerebbe nella nozione di appalto (di servizi) al quale, peraltro, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative al contratto di somministrazione (così l'art. 1677 cod. civ.)

¹⁵⁹ Sulla contrapposizione di interessi tra produttore e distributore v. PARDOLESI, *Contratti di distribuzione*, cit., p. 2.

¹⁶⁰ È il patto con il quale il somministrato si obbliga a preferire, a parità di condizioni, lo stesso somministrante qualora intenda stipulare un successivo contratto di somministrazione per lo stesso oggetto.

¹⁶¹ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 416.

libertà decisionale, ai rivenditori sono offerte più sicure possibilità di guadagno attraverso la concessione di una posizione di privilegio, di regola costituita dall'esclusiva di rivendita per una certa zona¹⁶².

L'obiettivo di realizzare l'integrazione fra industria e commercio impone, infatti, al produttore un passaggio obbligato, costituito dall'offerta di opportunità di guadagno sufficiente a compensare gli svantaggi che al distributore derivano dalla rinuncia ad una piena indipendenza gestionale¹⁶³.

Trattasi del fenomeno della distribuzione integrata, particolarmente diffuso per la commercializzazione di prodotti di serie a larga diffusione o di marche celebri, spesso assistiti da una campagna pubblicitaria del produttore che ne agevola le vendite.

Il contenuto minimo costante dei contratti che regolano i rapporti fra produttore e distributori integrati consiste nell'impegno del distributore di acquistare periodicamente determinati quantitativi minimi a condizioni predeterminate nello stesso contratto di distribuzione e nell'ulteriore impegno di promuovere la vendita dei prodotti acquistati in una zona determinata, secondo modalità stabilite dallo stesso produttore. Tali clausole, benché varie, hanno raggiunto un grado sufficiente di standardizzazione dando vita a figure contrattuali socialmente tipiche, ovverosia la concessione di vendita e il *franchising*¹⁶⁴.

Nella concessione di vendita¹⁶⁵, ferma la libera organizzazione dei singoli punti di vendita da parte dei concessionari, il concedente può esercitare una forte ingerenza in base alle clausole che impongono ai rivenditori un'efficiente organizzazione di vendita, l'acquisto di quantitativi minimi di merce a scadenze determinate, la pratica di prezzi e condizioni di vendita prestabiliti, la fornitura di assistenza tecnica al cliente nonché controlli periodici sull'efficienza dell'organizzazione di vendita. Normalmente è anche prevista una clausola di esclusiva. Benché contratto atipico, in quanto contratto di durata a prestazioni periodiche, si applicano per analogia le norme in tema di somministrazione¹⁶⁶.

Il contratto di *franchising*¹⁶⁷ si distingue dalla concessione di vendita per una maggiore ingerenza dei produttori nell'attività dei rivenditori e risulta oggi disciplinato dalla l. 6 maggio 2006, n. 129.

La novella definisce l'affiliazione commerciale come il contratto, stipulato fra soggetti giuridicamente ed economicamente indipendenti, con cui l'affiliante concede verso corrispettivo all'affiliato la disponibilità di un insieme di diritti di proprietà industriale o intellettuale relativi a marchi, denominazioni commerciali, insegne, modelli di utilità, disegni, diritti di autore, *know how*, brevetti, assistenza o consulenza tecnica e commerciale, inserendolo in un sistema costituito da una pluralità di affiliati distribuiti sul territorio, allo scopo di commercializzare determinati prodotti o servizi.

La stessa disciplina riconosce all'affiliante una forte ingerenza nell'attività dell'affiliato: quest'ultimo è sempre tenuto ad utilizzare i segni distintivi dell'affiliante e deve adeguarsi

¹⁶² CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 416.

¹⁶³ PARDOLESI, *Contratti di distribuzione*, cit., p. 3.

¹⁶⁴ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 416.

¹⁶⁵ Essa costituisce la prima figura ad imporsi all'attenzione di dottrina e giurisprudenza, le quali hanno cercato di approdare ad un soddisfacente inquadramento giuridico (v. PARDOLESI, *Contratti di distribuzione*, cit., p. 6).

¹⁶⁶ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 417.

¹⁶⁷ Sul quale vedi *amplius* CUFFARO (a cura di), *L'affiliazione commerciale*, Torino, 2005.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

completamente ai modelli operativi prefissati dall'affiliante che coinvolgono ogni aspetto dell'attività di distribuzione, quali l'allestimento dei locali, la pubblicità e le condizioni di vendita: la rete di affiliazione si basa infatti sull'adozione pedissequa da parte degli affiliati della formula commerciale creata dall'affiliante.

Tale figura comporta che l'immagine sul mercato dei distributori venga ad identificarsi con quella del produttore, sino ad ingenerare nel pubblico il convincimento che sia il produttore stesso ad agire come distributore dei prodotti.

Al contempo, il contratto di *franchising* solleva delicati problemi di tutela degli affiliati, soprattutto per quanto riguarda la cessazione del rapporto. In questo contesto, la l. 129/2004 tende a tutelare la corretta formazione del consenso e le legittime aspettative di entrambe le parti¹⁶⁸.

Segnatamente, a tutela dell'affiliato, si prevede che l'affiliante debba aver già sperimentato la sua formula commerciale. Quanto a forma e contenuto, il contratto di affiliazione commerciale deve essere stipulato per iscritto a pena di nullità e deve indicare espressamente le condizioni di rinnovo, risoluzione o eventuale cessione. Deve inoltre precisare gli investimenti e le spese richieste all'affiliato prima dell'inizio dell'attività, le percentuali che lo stesso è tenuto a versare all'affiliante nonché l'incasso minimo che l'affiliato si impegna a realizzare.

E poi previsto che in caso di contratto a tempo determinato, l'affiliante deve comunque garantire all'affiliato una durata minima sufficiente a recuperare gli investimenti effettuati.

D'altro canto, sull'affiliato grava l'obbligo di comunicare all'affiliante ogni informazione la cui conoscenza risulti necessaria o opportuna ai fini della stipulazione del contratto, anche se non espressamente richiesta. Lo stesso è anche tenuto alla massima riservatezza in ordine al contenuto dell'attività oggetto dell'affiliazione commerciale - in particolare sul *know how* che gli viene comunicato - anche dopo lo scioglimento del contratto.

4.3 Il decentramento produttivo

La convivenza di collaborazione e contrasto di interessi si verifica non solo nella fase distributiva, ma anche in quella produttiva, come dimostra l'ampio ricorso, da parte delle grandi imprese industriali, a forme di decentramento produttivo.

I grandi produttori affidano cioè ad altre imprese, di regola medio-piccole, alcune fasi della lavorazione dei propri prodotti o la lavorazione di determinate componenti degli stessi o anche dell'intero prodotto, attraverso la stipula di contatti di regola inquadrabili nello schema dell'appalto o della somministrazione.

Tale fenomeno, denominato di subfornitura, si caratterizza per il fatto che il subfornitore di norma agisce secondo le direttive del committente, si avvale delle tecnologie di quest'ultimo ed è sovente assoggettato a controlli più o meno penetranti sulla qualità dei prodotti realizzati, venendosi così a trovare in una situazione di dipendenza tecnologica ed economica nei confronti del committente.

¹⁶⁸ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 418.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

In tale contesto, l'esigenza di tutelare le imprese subfornitrici contro possibili abusi da parte dei committenti costituisce il fondamento e la costante della disciplina della subfornitura di cui alla l. 18 giugno 1998, n. 192¹⁶⁹.

Con il contratto di subfornitura un imprenditore si impegna a effettuare per conto di una impresa committente lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dalla committente medesima, o si impegna a fornire all'impresa prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o comunque ad essere utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente o nella produzione di un bene complesso, in conformità a progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologiche, modelli o prototipi forniti dall'impresa committente.

Come si evince dalla stessa definizione normativa, vengono in rilievo due tipologie di subfornitura: quella di lavorazione, avente ad oggetto lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dalla committente, e quella di prodotto o servizi, destinati ad essere forniti all'impresa committente ovvero ad essere incorporati o comunque utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente¹⁷⁰.

Il contratto si caratterizza, inoltre, per la marcata interdipendenza delle imprese coinvolte come dimostra la stessa legge laddove richiede una forma di dipendenza tecnologica del subfornitore rispetto al committente, che diviene requisito caratterizzante (ed essenziale) della disciplina in commento¹⁷¹.

La dottrina maggioritaria, peraltro, secondo un'interpretazione affine a quella proposta per il contratto di rete (qualificato quale contratto trans-tipico¹⁷²) ritiene che tale intervento normativo non abbia tipizzato il contratto di subfornitura, essendo al contrario una tipologia concettuale all'interno della quale possono ricondursi una molteplicità di rapporti contrattuali ed economici e che, quindi, opera su di un livello "trasversale" rispetto ad una serie potenzialmente molteplice di tipi negoziali tipici, quali l'appalto, la somministrazione, la vendita, la compravendita, ecc., essendo rimesso quindi all'interprete il compito di

¹⁶⁹ CAMPOBASSO, *Manuale, cit.*, p. 425. La disciplina italiana del contratto di subfornitura segue la raccomandazione della Commissione CE data 12 maggio 1995, n. 95/198 con la quale la Comunità ha invitato gli Stati membri ad adottare i provvedimenti giuridici e pratici necessari per far rispettare i termini di pagamento contrattuali nelle transazioni commerciali e a rafforzare la trasparenza nei rapporti contrattuali al fine di difendere, in particolare, le piccole e medie imprese dinanzi ai sistematici ritardi dei committenti, garantendo così un corretto funzionamento del mercato ed il mantenimento della sua struttura concorrenziale (SUPPA, *Subfornitura (contratto di)*, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 2004, p. 1, dal quale sono tratte le maggior parte delle riflessioni riportate in questo paragrafo.). Per ulteriori approfondimenti v. CUFFARO (a cura di), *La subfornitura nelle attività produttive*, Napoli, 1998; ALPA-CLARIZIA (a cura di), *La subfornitura. Commento alla legge 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1999; FRANCESCHELLI (a cura di), *Subfornitura*, Milano, 1999; BARTOLOTTI, *I contratti di subfornitura*, Padova, 1999; PROSPERI, *Il contratto di subfornitura e l'abuso di dipendenza economica. Profili ricostruttivi e sistematici*, Napoli, 2002; MUSSO, *La subfornitura*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 2003.

¹⁷⁰ In materia v. CUFFARO, *Art. 1, in Legge 18 giugno 1998, n. 192 "Disciplina della subfornitura nelle attività produttive"*, in Lipari (a cura di), *Nuove leggi civ.*, Padova, 2000, p. 23 e BORTOLOTTI, *I contratti di subfornitura. La nuova legge sulla subfornitura nei rapporti interni ed internazionali*, Padova, 1999, p. 68.

¹⁷¹ DE NOVA, *Introduzione*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 8; LECESE, *Nozione e contenuto del contratto*, in Cuffaro (a cura di), *La subfornitura nelle attività produttive*, Napoli, 1998, p. 3; TULLIO, *La subfornitura industriale: considerazioni in merito all'ambito di applicazione della legge n. 192 del 1998 e alla forma del contratto di subfornitura*, in *Giust. civ.*, 1999, II, p. 264;

¹⁷² CAFAGGI, *Reti contrattuali e contratto di rete: ripensando il futuro*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 439.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

individuare caso per caso la disciplina del contratto tipico realizzato alla cui disciplina andrà “aggiunta” quella di cui alla l. 192/1998¹⁷³.

E, invero, quello della subfornitura costituiva già prima della sua disciplina uno strumento negoziale molto diffuso nella prassi del commercio, nel quale ampia rilevanza aveva l'autonomia priva e che trovava, comunque, la propria regolamentazione nei principi codicistici sui contratti in generale e nella disciplina prevista per le specifiche tipologie contrattuali alle quali il singolo contratto era riconducibile¹⁷⁴.

La versatilità e l'elasticità di tale strumento, infatti, permetteva di valorizzare quell'imprenditorialità medio-piccola, altamente specializzata e qualificata, in grado di adeguarsi con maggior celerità allo sviluppo ed all'applicazione delle nuove tecnologie, alla quale la grande industria si poteva rivolgere al fine di ottenere la produzione di beni o l'erogazione di servizi che non rientravano nella sua organizzazione imprenditoriale¹⁷⁵.

Come suggerisce la stessa definizione legislativa del contratto, il fenomeno empirico che il legislatore ha inteso disciplinare è quella in cui un subfornitore medio-piccolo opera in una situazione di debolezza nei confronti di un committente più grande, meglio organizzato e solidamente inserito nel mercato: la situazione è, quindi, quella di una tendenziale dipendenza economica del subfornitore, che si traduce in una disparità di potere contrattuale con il committente, accompagnata da una subalternità tecnica del subfornitore, nonché da una limitata autonomia gestionale¹⁷⁶.

La costante che caratterizza la pressoché totalità degli articoli della l. 192/98 è, pertanto, quello di garantire maggiore certezza e trasparenza intesa quale chiarezza e comprensibilità delle condizioni contrattuali proposte dal committente, al fine di tutelare l'integrità della formazione della volontà contrattuale del subfornitore a tutela dello stesso ed a garanzia di un più corretto funzionamento del mercato.

In questo senso la norma riduce le condizioni di inferiorità contrattuale e contrasta possibili forme di abuso da parte del contraente economicamente avvantaggiato, introducendo diversi strumenti volti a realizzare un riequilibrio delle posizioni contrattuali¹⁷⁷. Il legislatore, in altri termini, ha inteso ridurre la disparità contrattuale esistente tra committente e subfornitore, introducendo degli strumenti di riequilibrio contrattuale a favore del subfornitore funzionali all'esigenza di assicurare maggiore razionalizzazione, trasparenza e certezza nei rapporti contrattuali¹⁷⁸.

¹⁷³ IUDICA, *La disciplina della subfornitura nelle attività produttive*, in *Contratti*, 1998, p. 412; DE NOVA, Art. 1, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 46; LUMINOSO, *La nuova disciplina dei contratti di subfornitura*, in *Riv. giur. sarda*, 1999, p. 602. Contra FRANCESCHELLI, *La subfornitura: un nuovo contratto commerciale*, in Franceschelli (a cura di), *Subfornitura, cit.*, p. 9, TULLIO, *La subfornitura industriale, cit.*, p. 252; RESCIGNO, *Presentazione*, in Cuffaro (a cura di), *La subfornitura nelle attività produttive*, Napoli, 1998, p. XIV; GRANIERI, *Il contratto di subfornitura industriale. I contenuti, le fonti, le formule. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Roma, 1998, pp. 33, 59 e 113, secondo i quali il contratto di subfornitura costituirebbe un tipo autonomo e distinto. Non mancano tuttavia tesi intermedie le quali parlano di «tipizzazione a metà» in considerazione del fatto che la legge ha preso in considerazione solo una parte del fenomeno, senza dettare una disciplina esaustiva del contratto.

¹⁷⁴ V. RUFFOLO, *Il contratto di subfornitura nelle attività produttive. Le nuove regole della legge 18 giugno 1998, n. 192: “correzione” della autonomia contrattuale a tutela del subfornitore come contraente debole?*, in *Resp. comunicazione impr.*, 1998, p. 404.

¹⁷⁵ ZANELLI, *Decentramento produttivo*, in *Dig. dir. priv., sez. comm.*, IV, Torino, 1989, p. 235.

¹⁷⁶ SUPPA, *Subfornitura, cit.*, p. 1.

¹⁷⁷ Tale concetto è più volte espresso in SUPPA, *Subfornitura, cit.*, *passim* e spec. p. 2.

¹⁷⁸ IUDICA, *La disciplina, cit.*, p. 413.

Invero, la prassi commerciale, prima dell'intervento normativo, vedeva la conclusione di contratti di subfornitura orali che venivano poi tradotti in imprecisati ordini scritti, sul retro dei quali erano riportate le condizioni generali di contratto predisposte dal committente¹⁷⁹. Il subfornitore risultavano quindi parte di un rapporto instabile, caratterizzato da una disparità di potere contrattuale tra le parti¹⁸⁰. Per superare tale situazione, l'art. 2 della legge sulla subfornitura prescrive la forma scritta per il contratto e ne indica il contenuto minimo.

La forma scritta, in particolare, è prescritta a pena di nullità così come è prescritta la medesima forma per gli ordinativi relativi alle singole forniture, quasi fossero configurabili quali autonomi e distinti contratti di subfornitura, nelle ipotesi di contratto ad esecuzione continuata o periodica¹⁸¹.

La volontà di tutelare, con tale disciplina, il subfornitore si evince dai successivi commi dell'art. 2. È previsto, infatti, che il contratto risulta validamente concluso anche quando alla proposta scritta del committente sia seguito semplicemente l'inizio dell'esecuzione da parte subfornitore. In caso di nullità per difetto di forma scritta del contratto¹⁸², si riconosce il diritto del subfornitore al pagamento delle prestazioni già effettuate nonché il diritto al risarcimento delle spese sostenute in buona fede ai fini dell'esecuzione del contratto.

Quanto al contenuto minimo, in considerazione del fatto che la prescrizione della forma scritta *ad substantiam* potrebbe non garantire a sufficienza la trasparenza del contratto, sono previsti come necessari alcuni elementi del contratto e, segnatamente, il prezzo pattuito, i requisiti specifici del bene o del servizio richiesti nonché i termini e le modalità di consegna, di collaudo e di pagamento¹⁸³.

I termini di pagamento¹⁸⁴, in particolare, oltre a costituire uno degli elementi minimi del contratto di subfornitura, sono dettagliatamente disciplinati dal successivo art. 3, norma,

¹⁷⁹ GAMBARO, *Nuovi contratti di partenariato*, in Draetta-Vaccà, *Contratti di subfornitura. Qualità e responsabilità*, Milano, 1993, p. 98 e VETTORELLO, *Il contratto di subfornitura*, in Galgano (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, II, Torino, 1995, p. 1352.

¹⁸⁰ SUPPA, *Subfornitura*, cit., p. 2.

¹⁸¹ DELL'UTRI, *La conclusione del contratto*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 75 e GIOIA, *La subfornitura nelle attività produttive*, in *Corr. giur.*, 1998, p. 884.

¹⁸² Non è pacifico in dottrina se tale nullità sia assoluta o relativa. Ritengono sussistente una legittimazione assoluta, derivante dalla mancanza di una deroga espressa all'art. 1421 cod. civ. DELFINI, *Contratto di subfornitura: forma e contenuto*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 11; DE NICOLA-COLOMBO, *La subfornitura nelle attività produttive*, Milano, 1998, p. 24; NICOLINI, *Subfornitura e attività produttive*, Milano, 1999, p. 30; TULLIO, *La subfornitura industriale*, cit., p. 274, i quali, peraltro, osservano che la posizione del subfornitore sarebbe sufficientemente garantita dalla previsione espressa del suo diritto a conseguire il pagamento delle prestazioni effettuate ed al risarcimento delle spese sostenute. Alla luce della finalità della norma, posta a tutela dell'interesse del subfornitore, e dal rilievo che l'assolutezza della nullità potrebbe finire per sostanzarsi nella legittimazione di chi ha creato volontariamente il vizio invalidante del contratto, sostengono che la sanzione della nullità sia relativa LIVI, *Le nullità*, in Cuffaro (a cura di), *La subfornitura nelle attività produttive*, Napoli, 1998, p. 173; BORTOLOTTI, *I contratti*, cit., p. 71; PUTTI, *Art. 2*, in Alpa-Clarizia (a cura di), *La subfornitura. Commento alla legge 18 giugno 1998 n. 192*, Milano, 1999, p. 84.

¹⁸³ Mentre per il caso della mancanza della forma scritta è espressamente prevista la sanzione della nullità del contratto, nulla prevede la legge in caso di mancanza di uno degli elementi minimi. La dottrina ritiene che il contratto rimanga comunque valido, dovendo essere integrato dalle norme codicistiche (in questo senso BORTOLOTTI, *I contratti*, cit., p. 92; contra PUTTI, *Art. 2*, cit., p. 88).

¹⁸⁴ Il tema è centrale nella Racc. 95/198/CE, ove si legge, all'art. 2, che «gli Stati membri sono invitati a: a) favorire, mediante misure appropriate, l'indicazione precisa del termine pertinente, nonché della scadenza stessa del pagamento, nei contratti commerciali, ad esempio mediante un'indicazione sulla fattura. In mancanza di contratto scritto o di chiara indicazione del termine sulla fattura, è opportuno prevedere in via sussidiaria una regola legale semplice e precisa che stabilisca per il contratto il termine, nonché la scadenza del pagamento»

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

anch'essa, ispirata dalla medesima logica "protezionista" del subfornitore¹⁸⁵: il contratto deve fissare i termini di pagamento che, in ogni caso, non possono eccedere i sessanta giorni dal momento della consegna del bene o dalla comunicazione dell'avvenuta esecuzione della prestazione¹⁸⁶. Trattasi chiaramente di norma imperativa sicché un eventuale pattuizione difforme comporta la nullità parziale del contratto con sostituzione della clausola nulla con la previsione legislativa¹⁸⁷.

Peraltro, ad ulteriore tutela degli interessi del subfornitore, in caso di mancato rispetto del termine di pagamento, il committente è tenuto a corrispondere al subfornitore interessi moratori, a rimborsare le spese eventualmente sostenute per il recupero delle somme non tempestivamente versate, a risarcire il danno ulteriore del quale riesca a fornire la prova, nonché a corrispondere una penale pari al 5% dell'importo della somma non corrisposta, nel caso in cui il ritardo abbia superato i trenta giorni dal termine entro il quale avrebbe dovuto essere effettuato il pagamento. Anche in tale caso eventuali clausole volte a ridurre il tasso degli interessi moratori, ove inserite, risulterebbero totalmente nulle¹⁸⁸.

Come si può evincere da questa breve analisi dei primi articoli della disposizione, la nullità costituisce uno strumento ricorrente utilizzato per tutelare gli interessi del subfornitore. Ciononostante, il legislatore ha introdotto un'apposita disposizione, rubricata "nullità di clausole", con il quale dispone la nullità (i) del patto che riserva ad una delle parti il cd. *ius variandi*, ovverosia la facoltà di modificare unilateralmente una o più clausole del contratto di subfornitura¹⁸⁹, (ii) del patto che attribuisce ad una delle parti la facoltà di recesso senza congruo preavviso nei contratti ad esecuzione continuata¹⁹⁰ e (iii) del patto con cui il subfornitore dispone, a favore del committente e senza congruo corrispettivo, di diritti di privativa industriale o intellettuale¹⁹¹.

Mentre le prime due fattispecie mirano a preservare l'organizzazione e la pianificazione economica del contraente protetto, il terzo comma tende a proteggere il patrimonio industriale ed intellettuale del contraente più debole da aggressioni predatorie attuate tramite previsioni pattizie squilibrate¹⁹².

4.4 Il collegamento negoziale

Come si è avuto modo di osservare, nelle ipotesi in cui una impresa conclude fasci di relazioni con i propri distributori o produttori, secondo un modello a raggiera, senza dar vita

¹⁸⁵ SUPPA, *Subfornitura*, cit., p. 4.

¹⁸⁶ Sono quindi vietate quelle clausole, diffuse nella prassi, che subordinano il pagamento del fornitore al pagamento al committente del prodotto o del servizio da parte del cliente finale, sulle quali v. VETTORELLO, *Il contratto di subfornitura*, cit., p. 1366.

¹⁸⁷ SUPPA, *Subfornitura*, cit., p. 4.

¹⁸⁸ SUPPA, *Subfornitura*, cit., p. 6.

¹⁸⁹ Circa la portata dello *ius variandi* v. DELFINI, *Lo "ius variandi" unilaterale*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 59. Sulla *ratio* della disposizione Livi 37, p. 194.

¹⁹⁰ Sulle problematiche scaturenti v. BORTOLOTTI, *I contratti*, cit., p. 132; PUTTI, Art. 6, in Alpa-Clarizia (a cura di), *La subfornitura. Commento alla legge 18 giugno 1998 n. 192*, Milano, 1999, p. 182; MAFFEIS, *La clausola che attribuisce la facoltà di recesso determinativo oper giusta causa*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 60.

¹⁹¹ Sul tema v. MAFFEIS, *La clausola*, cit., p. 64.

¹⁹² PRATI, *La sanzione della nullità nel contratto di subfornitura*, in *Contratti*, 1999, p. 296.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ad autonome organizzazioni, non si rinviene nell'ordinamento un istituto in grado di valorizzare l'aspetto "unitario" del fenomeno¹⁹³.

Per rendere interdipendenti i singoli accordi contrattuali gli operatori hanno fatto ampio ricorso allo strumento del collegamento negoziale.

In caso di collegamento tra più contratti, il vizio che colpisce uno dei contratti collegati si ripercuote anche sull'altro e all'insieme dei contratti si applica il dettato dell'art. 1363 sull'interpretazione complessiva delle clausole, nel senso che ai fini della ricostruzione del senso complessivo dell'operazione, deve essere valorizzato il nesso tra i vari contratti collegati¹⁹⁴.

Il collegamento, quindi, richiede un apprezzamento della volontà in concreto manifestata dai contraenti, come chiaramente riconosciuto dalla giurisprudenza, la quale afferma che il collegamento tra negozi può essere ravvisato allorché ricorrano sia il requisito oggettivo, costituito dal legame teleologico tra i negozi, volti alla regolamentazione degli interessi reciproci delle parti nell'ambito di una finalità pratica consistente in un assetto economico globale e unitaria, sia il requisito soggettivo che si ravvisa nell'intento comune delle parti le quali, nell'ambito della loro autonomia contrattuale, hanno voluto non solo l'effetto tipico dei singoli negozi in concreto posti in essere, ma anche il collegamento e il coordinamento tra essi, per la realizzazione di un fine ulteriore che ne trascende gli effetti tipici e che assume una propria autonomia anche dal punto di vista causale¹⁹⁵.

Tale strumento, benché idoneo a sopperire all'assenza di una specifica disciplina, non risulta comunque adeguato alle esigenze delle imprese.

Si è infatti osservato che il concetto di operazione economica unitaria, intorno al quale il collegamento si costruisce, riesce ad instaurare un collegamento tra atti (più che tra attività) che non sempre coglie la natura intrinseca della rete contrattuale, ove organizzata mediante coordinamento di contratti.

Non sempre la coglie sul piano qualitativo, in quanto il nesso funzionale tra gli atti collegati (per cui l'esecuzione dell'uno è concepita in funzione dell'altro) non necessariamente assume le caratteristiche dell'interdipendenza tra attività, propria delle reti: mentre l'uno governa una complessità associata alla pluralità degli atti destinati a comporre una determinata operazione economica, l'altra governa una complessità associata alla pluralità delle risorse materiali e immateriali impiegate per scopi di comune interesse e alle sinergie che si instaurano tra tali risorse.

Lo scollamento emerge altresì sul piano quantitativo, posto che, proprio per vincere il principio di relatività degli effetti, il nesso funzionale proprio del collegamento negoziale deve raggiungere un grado di decisività che può risultare fin troppo elevato nel contesto della

¹⁹³ Per un approfondimento sul tema v. FERRANDO, *I contratti collegati*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1986, II, p. 258; EAD, *I contratti collegati: principi della tradizione e tendenze innovative*, in *Contratto e impresa*, 2000, p. 127; COLOMBO, *Operazioni economiche e collegamento negoziale*, Padova, 1999, p. 103; LENER, *Profili del collegamento negoziale*, Milano 1999; SCOGNAMIGLIO, *Problemi della causa e del tipo*, in Vettori (a cura di), *Trattato del contratto*, Milano, 2006, p. 183; NUZZO, *Contratti collegati e operazioni complesse*, in AA.VV., *I collegamenti negoziali e le forme di tutela*, in *Quaderni della rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, Milano, 2007, p. 51; MESSINEO, *Contratto collegato*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, p. 53. Recentemente, connesso al tema del contratto di rete, v. SCOGNAMIGLIO, *Il contratto di rete: il Problema della causa*, in *I contratti*, 2009, p. 63.

¹⁹⁴ SCOGNAMIGLIO, *Il contratto di rete*, cit., p. 64.

¹⁹⁵ Cass. 17 dicembre 2004, n. 23470, *Guida dir.*, 2005, 4, p. 73 e Cass. 21 luglio 2004, n. 13580, in *Guida dir.*, 2005, 2, p. 14.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

rete, dove esistono meccanismi di flessibilità tali per cui il venir meno di un singolo rapporto contrattuale (o di un singolo nodo) non può (o non dovrebbe) causare l'esaurimento dello scopo della rete¹⁹⁶.

¹⁹⁶ IAMICELI, *Dalle reti di imprese, cit.*, p. 9.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

5 La collaborazione territoriale

5.1 Reti di imprese e distretti: analogie e differenze

L'economia italiana si caratterizza, come noto, per una diffusa presenza di forme di organizzazione nelle quali più imprese tra loro indipendenti, per lo più di piccole e medie dimensioni (PMI), agiscono in modo coordinato al fine di integrare il processo produttivo.

Trattasi di un fenomeno emerso nella pratica e fatto oggetto di attenzione, agli inizi del secolo scorso, soprattutto da parte della dottrina economica, che già negli anni trenta del novecento sottolineava come svariati accordi potessero intervenire tra le imprese per l'acquisto di materie prime, l'utilizzazione di energia o la partecipazione a fiere ed esposizioni, con l'obiettivo di conseguire condizioni di massima economicità mediante la riduzione dei costi¹⁹⁷.

Tali fenomeni aggregativi possono essere il frutto della libertà contrattuale degli imprenditori che attraverso uno o più accordi danno vita ad una rete di imprese, ma possono anche generarsi all'interno di uno specifico territorio (il distretto industriale) grazie alle particolari condizioni socio-economiche che lo caratterizzano.

A differenza della rete - che costituisce una forma di coordinamento di natura contrattuale o fondata sulla contitolarità di taluni mezzi di produzione, grazie alle quali imprese perlopiù piccole o medie mirano a sviluppare maggior massa critica e maggior forza sui mercati, senza doversi fondere o unire sotto il controllo di un unico soggetto - il distretto industriale può essere definito come l'agglomerazione di più realtà imprenditoriali (ma non solo), normalmente di dimensione piccola o media, situate in un territorio circoscritto, specializzate in una o più fasi della produzione e interrelate da un complesso di rapporti non solo economici ma anche sociali¹⁹⁸.

Il concetto di rete, in altri termini, benché assai elastico e fondato su dati di fatto forniti dalla prassi, non coincide con quella di distretto in quanto identifica una modalità di organizzazione tra più imprese, non necessariamente localizzate nel medesimo distretto (anche se spesso lo sono), tra le quali si attua un coordinamento mediante il ricorso a rapporti giuridici derivanti o dalla comune titolarità di alcuni elementi dell'organizzazione - quali, a titolo esemplificativo, la partecipazione nel capitale di una società che svolge servizi di comune interesse per le imprese aderenti alla rete ovvero la comproprietà di un particolare impianto produttivo - o da vincoli contrattuali¹⁹⁹.

Se queste sono le differenze in linea teorica, individuare un concreto rapporto tra rete e distretto non risulta agevole. Del resto, anche a livello concettuale, la rete viene talora ridotta a sottoinsieme del distretto industriale mentre in altri casi si assiste ad un'equiparazione tra i due concetti; in altre sedi ancora il distretto viene considerato piuttosto una struttura entro la quale una o più reti possono operare²⁰⁰.

Si tratta, per certi versi, «di un'ambiguità concettuale, per altri del risultato di osservazioni di un fenomeno da diverse prospettive. Infatti il distretto tende ad essere un sistema di relazioni a rete comprensivo di soggetti imprenditoriali e non, anche se, in taluni

¹⁹⁷ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 839.

¹⁹⁸ Le definizioni sono tratte da VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944.

¹⁹⁹ VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 945.

²⁰⁰ LANE, *Complexity and local interactions: toward a theory of industrial districts*, in Quadrio Curzio-Fortis (a cura di), *Complexity and Industrial Clusters*, Heidelberg, 2002, p. 111.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

casi, la sua burocratizzazione, dovuta in parte alla recente evoluzione legislativa sul piano regionale, ha portato ad alcune forme di gerarchizzazione. Vi sono tuttavia anche reti di imprese non distrettuali e tra queste reti con radicamento territoriale e reti che invece non presentano particolari relazioni con la comunità di insediamento. Queste classificazioni sono ovviamente oggetto di rivisitazione in relazione ai fenomeni di delocalizzazione. In conclusione le reti di PMI esistono sia in sistemi distrettuali che non distrettuali, differendo alcune caratteristiche associabili alla interazione tra regolazione pubblicistica e auto-regolazione privatistica»²⁰¹.

In altre parole, le reti di piccole e medie imprese possono considerarsi cosa diversa dai distretti industriali in quanto, da un lato, possono svilupparsi anche in contesti non distrettuali e, anche quando si generano all'interno di un contesto distrettuale, costituiscono pur sempre un sottosistema di relazioni tra imprese, non necessariamente maggioritario²⁰². E, invero, il distretto costituisce un sistema di relazioni comprensivo di soggetti non solo imprenditoriali, in cui un ruolo centrale viene assunto dalle istituzioni, pubbliche e private, radicate sul territorio²⁰³.

Del resto, il territorio su scala locale, che nella definizione di distretto svolge un ruolo essenziale, oggi perde progressivamente rilevanza negli studi economici per il fatto che persone e imprese diventano maggiormente mobili, partecipando a sistemi di produzione e di vita serviti da reti metropolitane e globali. Ne consegue che la divisione del lavoro, che prima avveniva all'interno di filiere localizzate in territori abbastanza ristretti e unici, tende ad aprirsi all'esterno, andando a ricercare fornitori e clienti operanti al di fuori del contesto territoriale locale²⁰⁴.

L'internazionalizzazione ha quindi condotto alla costituzione di gruppi e reti che superano la dimensione territoriale del distretto per raggiungere imprese e mercati esteri²⁰⁵. Del resto, si osserva come il modello della rete costituisca uno strumento di collaborazione tra imprese che consente di rispondere ai risalenti problemi dell'economia italiana, basata su imprese di medie e piccole dimensioni, in maniera più efficace del distretto industriale: quest'ultimo, infatti, radicato sul territorio in ambito prettamente locale, stenta a sostenere quegli importanti

²⁰¹ CAFAGGI, *Reti di imprese spazi e silenzi*, cit., p. 34. Lo stesso Autore (ID., *Introduzione*, cit., p. 11) afferma che «le reti di imprese differiscono sensibilmente dai distretti ed altre forme di aggregazione. Esse prescindono dalla territorialità e non sono dirette a realizzare economie di agglomerazione ma piuttosto di complementarità. Si inquadrano in sistemi organizzativi che operano anche in ambiti diversi da quello economico, ad esempio le reti sociali [...] Le reti hanno caratteristiche diverse dai distretti e dai sistemi produttivi locali. Esse riguardano sia le grandi che le piccole imprese, prescindono dalla territorialità, configurando forme di aggregazione puramente funzionali. È opportuno dunque ribadire la distinzione tra reti e distretti e la necessità di differenziarne la disciplina, conservando alle reti un profilo civilistico ed al contratto di rete una posizione rilevante nell'ambito dei contratti di impresa». Per una ricostruzione dei vari orientamenti si veda BELUSSI, *Creatività e routine nelle reti: business network, reti distrettuali, reti creative e catene globali del valore*, in Mastroberardino-Lopes-Macario (a cura di), *Reti d'impresa. Scenari economici e giuridici*, Torino, 2006.

²⁰² CAFAGGI, *Reti di imprese: lungo il sentiero di una ricerca*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 41e ID., *Reti di imprese spazi e silenzi*, p. 34.

²⁰³ Sull'importanza del territorio per l'analisi dei distretti industriali v. TRIGLIA, *Sviluppo locale, Un progetto per l'Italia*, Bari, 2005, p. 1.

²⁰⁴ BAGNASCO-BONOMI-PALMIERI-RULLANI, *Reti di imprese: fenomeni emergenti*, in AIP (a cura di), *Reti d'impresa oltre i distretti*, Milano, 2008, p. 10.

²⁰⁵ CAFAGGI, *Reti di imprese: lungo il sentiero*, cit., p. 44. Per una panoramica sulla letteratura economica, anche critica, su tale dicotomia si veda ID., *Reti di imprese spazi e silenzi*, cit., p. 14.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

progetti di internazionalizzazione che globalizzazione e crescente competizione del mercato impongono all'impresa, specie nel periodo di crisi finanziaria ed economica di questi anni²⁰⁶.

5.2 Il distretto industriale

La pietra miliare nello studio del fenomeno del distretto è certamente quello dell'economista inglese Alfred Marshall²⁰⁷ il quale, studiando le zone tessili del *Lancashire* e *Sheffield*, coniava il termine “*industrial district*” per descrivere le entità socio-economiche costituite da un insieme di imprese, facenti generalmente parte di uno stesso settore produttivo, localizzate in un'area circoscritta, tra le quali vi era al tempo stesso collaborazione e concorrenza²⁰⁸ e nella quale poteva «*respirarsi un'atmosfera industriale*».

Muovendo dalle osservazioni empiriche, l'Autore osservava come i vantaggi della produzione a larga scala potevano essere conseguiti non solo costruendo poche grandi imprese ma anche raggruppando in uno stesso distretto un gran numero di piccoli produttori. Le forme di agglomerazione, infatti, garantivano maggiori vantaggi in quanto offrivano la disponibilità di forza lavoro qualificata e specializzata.

L'efficienza di tale modello trova conferma nelle produzioni tipiche del *made in Italy*²⁰⁹.

Come noto il sistema produttivo italiano presenta caratteristiche peculiari che lo contraddistinguono rispetto agli altri paesi europei. In primo luogo la quota dell'industria manifatturiera rispetto al PIL è più alta che altrove²¹⁰ e si contraddistingue per lo scarso numero non solo di grandi gruppi ma anche di grandi imprese: il modello industriale italiano è

²⁰⁶ CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Prefazione, cit.*, p. X.

²⁰⁷ Si vedano, in particolare, MARSHALL, *The Economics of Industry*, 1879 e ID., *Principles of Economics*, 1890. Lo studio dell'economista inglese è stato poi seguito in Italia da Becattini (BECATTINI, *Dal settore industriale, cit.*, p. 1) il quale ha coniato il concetto di “distretti industriali” per la politica regionale e di sviluppo territoriale. Basata su concetti di Alfred Marshall, Becattini ha rilevato l'importanza dello sviluppo economico *place-based* utilizzando le nozioni di economie esterne, così modificando l'approccio alla politica industriale. Ai suoi studi si deve anche la scoperta dell'importanza della geografia del capitale sociale, della sociologia, della politica e della storia nella delineazione delle politiche dell'innovazione. Il concetto del distretto è stato richiamato da PORTER, *The Competitive Advantage of Nations*, New York, 1990, sulla base del suo cosiddetto “modello diamante” di vantaggio competitivo. La concentrazione delle attività economiche in *cluster* è visto come il risultato di “vantaggi competitivi” delle imprese nel trovare modi nuovi e migliori per competere in un settore e per portare più velocemente l'innovazione nel mercato.

²⁰⁸ Così ROSSI, *Prime considerazione sulle disposizioni fiscali, amministrative e finanziarie riservate ai distretti produttivi*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2006, p. 321. Per un approfondimento sul tema si veda BECATTINI, *Introduzione: il distretto industriale marshalliano: cronaca di un ritrovamento*, in Becattini (a cura di), *Mercato e forze locali. Il distretto industriale*, Bologna, 1997, p. 3.

²⁰⁹ Per un approfondimento sull'evoluzione ed il rilievo del distretto nell'economia nazionali v., senza pretesa di completezza, ONIDA, *Se il piccolo non cresce*, Bologna, 2004; NARDOZZI, *Miracolo e declino. L'Italia tra concorrenza e protezione*, Bari, 2004; PROVASI (a cura di), *Le istituzioni dello sviluppo. I distretti industriali tra storia, sociologia e economia*, Roma, 2002; DONNOLO, *Il distretto sostenibile*, Milano, 2003; BECATTINI (a cura di), *Il caleidoscopio dello sviluppo locale. Trasformazioni economiche dell'Italia contemporanea*, Torino, 2001; QUADRIO CURZIO-FORTIS (a cura di), *Complessità e distretti industriali. Dinamiche, modelli e casi reali*, Bologna, 2000; BECATTINI, *Distretti industriali e sviluppo locale*, Torino, 2000.

²¹⁰ Segnatamente le quattro grandi aree di attività manifatturiera di eccellenza sono quella delle quattro “A” (abbigliamento, arredo, automazione meccanica e alimentare) nonché alcuni comparti ad alto contenuto tecnologico (v. ISTAT, *Distretti industriali e sistemi locali del lavoro 2001*, Roma, 2005). Questo giustifica la particolare attenzione dei primi interventi normativi i quali hanno disciplinato i distretti industriali, intesi quali distretti manifatturieri. Giova sul punto evidenziare che nella terminologia anglosassone derivata da Alfred Marshall, la specificazione “*industrial*”, abbinata al termine “*district*”, indicava che quel determinato territorio (“*district*”) era specializzato in un particolare settore (“*industry*”). Tale settore non necessariamente coincideva con l’“*industry*” manifatturiera: nell'uso pratico che se ne è fatto in Italia, tuttavia, il termine “*industry*” è stato tradotto come “*industriale*”, così limitando il fenomeno distrettuale alle filiere specializzate nella lavorazione materiale (BAGNASCO-BONOMI-PALMIERI-RULLANI, *Reti di imprese, cit.*, p. 14).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

costituito da poche multinazionali di grandi dimensioni e da una ricca costellazione di imprese medie e piccole, che ne rappresentano l'asse portante. Quella italiana è un'economia di filiera, in cui non sono le singole imprese a produrre, sperimentare ed innovare, ma la filiera nel suo complesso²¹¹.

La maggior parte delle microimprese presenti nel circuito produttivo sopravvive grazie ai forti legami con il territorio e le reti di relazioni in esso presenti: grazie a tali rapporti le piccole imprese locali possono accedere alle economie di specializzazione e di scala che consentono loro di organizzare processi produttivi moderni, competitivi e aperti a mercati non solo locali²¹².

Il distretto, quindi, si caratterizza per una prevalenza di piccole e medie imprese con elevato livello di specializzazione²¹³, sebbene non sia da escludere la presenza di grandi imprese, anche multinazionali, all'interno del distretto stesso²¹⁴.

Il concetto di distretto è, prima ancora che giuridico, un fenomeno empirico, fondato su dati economici e sociali quali l'elevata concentrazione di imprese di produzione, la presenza nella zona di un numero di addetti al settore significativamente più elevato rispetto alle medie generali, la prevalenza di imprese di piccola o media dimensione e la specializzazione produttiva del settore ai quali si aggiunge la creazione di fasci di relazione, anche giuridiche, che coinvolgono non solo soggetti privati, ma anche soggetti pubblici o, comunque, enti diversi dalle imprese quali, ad esempio, gli enti di ricerca²¹⁵.

5.3 I cluster nella politica dell'Unione Europea

Nonostante l'attenzione delle istituzioni comunitarie verso la collaborazione tra imprese e le aggregazioni rappresenti una costante delle politiche comunitarie²¹⁶, l'attenzione per le forme di collaborazione territoriale tra imprese risulta essere avviata solo da pochi anni. Invero, solo nel 2006²¹⁷ l'UE ha adottato un'ampia strategia d'innovazione e ha definito il rafforzamento dei *cluster*²¹⁸ in Europa come una delle nuove priorità strategiche per promuovere con successo l'innovazione²¹⁹.

²¹¹ In questi termini la relazione al Ddl finanziaria 2006.

²¹² BAGNASCO-BONOMI-PALMIERI-RULLANI, *Reti di imprese*, cit., p. 5. All'interno dei distretti le diverse imprese sono tra loro integrate e specializzate in fasi diverse di uno stesso ciclo produttivo così da poter sfruttare ogni possibile sinergia: le economie del distretto sono date, in particolare, da (i) minori costi di alcuni fattori produttivi e servizi, (ii) benefici legati alla massa critica delle attività caratteristiche (bacino di operai e tecnici specializzati, scuole tecniche, depuratori centralizzati, reti di spedizionieri, montatori, ecc.) (iii) facilitazioni in tutte le attività connesse all'innovazione (circolazione di informazioni, prototipi, creatività, fiere, ecc.) e da (iv) un clima propizio alla costituzione di nuove imprese senza barriere all'ingresso (v. ROSSI, *Prime considerazioni*, cit., p. 326). Sottolinea FORTIS, *I distretti produttivi e la loro rilevanza nell'economia italiana: alcuni profili di analisi*, in Fortis-Quadrio Curzio (a cura di), *Industria e distretti*, cit., p. 120, che un aspetto importante dei distretti industriali è la peculiare convivenza tra competizione e collaborazione tra le imprese che vi appartengono: la competizione, da un lato, è intensa e seleziona le aziende migliori e più efficienti, ma, al contempo le stesse imprese collaborano tra loro a progetti comuni.

²¹³ BELLANDI, *Distretto industriale in Alfred Marshall*, in *L'Industria*, 1982, 3, p. 355.

²¹⁴ CODARA-MORATO, *Il distretto di Montebelluna tra locale e globale*, in Provasi (a cura di), *Le Istituzioni dello sviluppo. I distretti tra storia, sociologia ed economia*, Roma, 2002, p. 124.

²¹⁵ VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 945.

²¹⁶ Si veda *supra* il paragrafo dedicato alla collaborazione temporanea.

²¹⁷ Comunicazione della Commissione "Mettere in pratica la conoscenza: un'ampia strategia dell'innovazione per l'UE", COM(2006) 502 def.

²¹⁸ Nello *Commission staff working document* Sec(2008)2637 allegato alla Comunicazione COM(2008)652, del 17 ottobre 2008, si afferma che «the concept of cluster generally comprises of three important dimensions:

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Tale strategia ha trovato una più dettagliata conferma nella COM(2008) 652 def., con la quale la Commissione ha manifestato la volontà di avviare un'ampia strategia dell'innovazione osservando che i *cluster*²²⁰ svolgono un ruolo motore importante per la competitività, l'innovazione e la creazione di posti di lavoro nell'UE.

I *cluster* costituiscono un fenomeno empirico di concentrazione territoriale della attività economiche e di innovazione del quale esiste più di una definizione, che varia in funzione dello scopo o dello specifico contesto nel quale è usata.

Così, una definizione economica tende a individuare gli elementi che ne evidenziano la competitività e la capacità di crescita, mentre una definizione giuridica tende ad individuare il *cluster* in funzione del suo finanziamento mediante politiche di incentivo. Le prime tendono, peraltro, a descrivere o comunque a concettualizzare il fenomeno, in modo tale da ricomprendere varie tipologie mentre le definizioni giuridiche sono necessariamente più rigorose e tecniche sì da fornire un quadro più preciso per l'applicazione di quelle disposizioni che riconoscono un sostegno finanziario.

(i) *First and widely undisputed, clusters are seen as geographical concentrations of specialized firms, advanced skills and competences in the labor forces, and supporting institutions which increase knowledge flows and spill-over as a result of their proximity. This bundling of different strengths of is often referred to as a promising strategy to remain globally competitive. Due to co-location, firms can benefit from general and technology-related agglomeration effects in form of economies of scale and scope that improve their efficiency. Regions compete with each other worldwide in providing the best framework conditions in order to facilitate business growth and to attract investment and a talented workforce.*

(ii) *Secondly, clusters serve a functional purpose to provide a range of specialized and customized services to a specific group of firms, such as the provision of advanced and specialized infrastructure, specific business support services or training and coaching of staff. Cluster organizations help to channel, facilitate or provide access to facilities and services, which may include specialized research and test centers, consultancy, training, and so on. In this sense, clusters are a form of "self-organization" that offers competitive advantages. Clusters facilitate both intense competition and close cooperation, sometimes described as "co-opetition". Geographical proximity is believed to facilitate the flows of tacit knowledge and the unplanned interactions that are critical parts of the innovation process. This flow relies upon the willingness of firms to inform others about their knowledge, which depends upon the trust established between actors. This in turn can be facilitated through continuous face-to-face contacts, to which efficient cluster organizations contribute by encouraging networking and cooperation.*

(iii) *Clusters are, thirdly, characterized by a certain dynamic social and organizational element, the so-called "institutional fix" or social glue that holds the different interlinked innovation actors – such as universities, businesses and public authorities – together and facilitates intense interaction and cooperation amongst them. Over time, clusters tend to develop a set of idiosyncratic norms, institutions, personal networks, and trust. Dynamic and effective interaction and cooperation in the knowledge triangle of education, research and innovation are crucial for realizing competitive advantages in times of increasing complexity of new technologies, products and services as well as of changing requirements for skills and competences.*

The - often unplanned - intense formal and informal contacts and exchange of business information, know-how, and technical expertise within clusters can lead to technological spill-overs and the development of new and often unexpected ideas and new creative designs, products, services and business concepts that improve the innovation performance of businesses. While the above mentioned dimension of geographical proximity is seen to facilitate trust and close cooperation between innovation actors within clusters, the access to new knowledge and input from other clusters also needs to be ensured through global pipelines and networks».

In dottrina v. AUDRETSCH-FELDMAN, *Innovative Clusters and the Industry Life Cycle*, in *Review of Industrial Organization*, Vol. 11, n. 2, 1996, p. 253; JAFFE-TRAJTENBERG-HENDERSON, *Geographic Localization of Knowledge Spillovers as Evidenced by Patent Citations*, in *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 108, 1993, p. 577; BATHELT-MALMBERG-MASKELL, *Clusters and Knowledge Local Buzz, Global Pipelines and the Process of Knowledge Creation* DRUID Working Papers 02-12.

²¹⁹ Conclusioni riunione Consiglio 4 dicembre 2006.

²²⁰ Lo studio della Commissione segue il metodo utilizzato dall'*European Cluster Observatory*, il quale ha elaborato una mappa dei *cluster* all'interno dell'Europa (<http://www.clusterobservatory.eu/index.html>).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

In un siffatto panorama, il *cluster* viene definito dalla Commissione come un gruppo composto da imprese, operatori economici collegati e istituzioni, territorialmente vicini gli uni agli altri, che “genera” esperti, servizi, risorse, fornitori e competenze specializzati.

Elementi comuni della maggior parte delle definizioni di *cluster*, peraltro, sono rappresentati dalla concentrazione in uno o più settori in una determinata regione nonché dalla creazione di reti e di cooperazione tra imprese e istituzioni.

I *cluster* vengono quindi definiti in termini di “relazioni” e non in termini di “appartenenza”, così come la loro dimensione è variabile e non necessariamente corrisponde ai confini politici degli enti territoriali: i confini di un *cluster* possono essere individuati nella distanza (e nel tempo per percorrerla) che le persone sono disposte ad affrontare per lavoro e che dipendenti e titolari delle aziende considerano ragionevole per incontrarsi e relazionarsi.

La geografia del *cluster*, quindi, non è stabile, ma subisce l’influenza di fattori quali le condizioni di viaggio, l’identità culturali e le preferenze personali. È evidente, pertanto, che nuove forme di trasporto e di comunicazione, come internet, possono cambiare le dimensioni di un *cluster*.

5.4 Distretti e territorio nella disciplina nazionale

Nonostante il fenomeno distrettuale abbia radici antiche anche nel nostro Paese, per assistere al suo espresso riconoscimento normativo occorre attendere i primi anni novanta, quando vengono definiti i distretti industriali e per essi vengono previste talune agevolazioni, aventi per lo più carattere di sovvenzione, dirette ad accrescere la competitività dei distretti stessi²²¹.

L’art. 36 della l. 5 ottobre 1991, n. 317, li definisce quali aree territoriali locali, caratterizzate da elevata concentrazione di piccole imprese, con particolare riferimento al rapporto tra la presenza delle imprese e la popolazione residente nonché alla specializzazione produttiva dell’insieme delle imprese²²².

Lo stretto legame tra il distretto e il territorio trova conferma nel forte coinvolgimento delle regioni nell’identificazione di tale aree e nel finanziamento di progetti innovativi e di sviluppo economico di interesse comune. Il secondo comma della disposizione, infatti, rimette alle regioni il compito di individuare i distretti industriali, sentite le unioni regionali delle CCIAA, sulla base di un decreto del ministero dell’industria il quale fissa gli indirizzi e i parametri di riferimento.

Il decreto ministeriale cui fa riferimento la norma primaria viene emanato il 21 aprile 1993 (cd. Decreto Guarino)²²³, e individua, quali potenziali distretti, l’insieme contiguo di comuni

²²¹ Cfr. VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944. Per un’esautiva analisi dell’evoluzione normativa in parola v. BALESTRI-CANTONI-LORENZON, *Le politiche per i distretti industriali*, Roma, 2002, p. 46. Disposizioni fiscali specifiche, invece, sono previste solo negli ultimi giorni del 2005 quando, con la Legge finanziaria 2006, vengono introdotte talune disposizioni fiscali volte a introdurre regimi opzionali per i distretti produttivi.

²²² Per una recente bibliografia sui distretti italiani si vedano BECATTINI-RULLANI, *Sistema locale e mercato globale*, in Becattini-Vaccà (a cura di), *Prospettive degli studi di economia e politica industriale*, Milano, 1994; BECATTINI, *Distretti industriali e sviluppo locale*, Torino, 2000, SFORZI-LORENZINI, “I Distretti Industriali”, in IPI, *L’esperienza italiana dei distretti industriali*, 2002; VIESTI, *Come nascono i distretti industriali*, Bari, 2000; Onida 2004”. LORENZINI, *Le economie esterne marshalliane e il distretto industriale*, in IPI, *L’esperienza*, cit..

²²³ Decreto del 21 aprile 1993 rubricato “Determinazione degli indirizzi e dei parametri di riferimento per l’individuazione, da parte delle regioni, dei distretti Industriali”.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

costituenti sistemi locali del lavoro secondo l'ISTAT (SSL)²²⁴. Per poter essere identificate dalle regioni quali distretti industriali, tali zone devono altresì soddisfare cinque indici idonei a rappresentare, nelle intenzioni del legislatore, il grado di specializzazione locale della forza lavoro e della struttura industriale dell'area²²⁵ e che, nella sostanza, individuano aree caratterizzate da un elevato numero di piccole imprese ed un limitato pendolarismo degli abitanti locali verso l'esterno dell'area.

In sostanza, obiettivo della legge 317/91 e del decreto attuativo è quello di individuare (e agevolare mediante finanziamenti) quelle aree territoriali contigue caratterizzate da una stretta relazione tra le piccole imprese del territorio e la popolazione che lì vi risiede e vi lavora.

All'individuazione dei distretti industriali, segue la possibilità, per le regioni, di finanziare i progetti innovativi concernenti più imprese, sulla base di un contratto di programma stipulato tra i consorzi e le regioni medesime, alle quali spetta, inoltre, il compito di fissare le priorità degli interventi.

Il primo documento economico che riconosce esplicitamente i distretti industriali è la deliberazione comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE) del 21 marzo 1997²²⁶, il quale consente anche alle rappresentanze dei distretti industriali la possibilità di proporre contratti di programma per la realizzazione, in aree definite, di organici piani di investimenti produttivi, operanti anche in più settori, che possono comprendere attività di ricerca ed attività di servizio a gestione consortile²²⁷.

Considerata la tendenziale inerzia delle regioni nell'individuazione dei distretti²²⁸, dovuta anche alla rigidità dei parametri del decreto ministeriale, il legislatore interviene sull'art. 36

²²⁴ I sistemi locali del lavoro sono aggregazioni di comuni realizzate in base ai dati relativi agli spostamenti quotidiani per motivi di lavoro e che individuano i luoghi della vita quotidiana della popolazione che vi risiede e vi lavora. Trattasi, quindi, di territori in grado di comprendere al proprio interno gran parte delle relazioni umane che si realizzano tra le sedi di attività di produzione e attività connesse alla riproduzione sociali. In tali aree, quindi, si concentrano attività produttive e di servizi in misura tale da offrire lavoro e abitazione alla maggior parte della popolazione ivi insediata. La delimitazione di tale aree prescinde da confini amministrativi quali province e comuni e richiede esclusivamente che i comuni interessati siano tra loro contigui. Nel 1991, a seguito del Censimento Generale della Popolazione, sono stati individuati 784 SSL. Per un approfondimento del tema si veda ISTAT, *I sistemi locali del lavoro 1991*, Roma, 1997 e, in dottrina, per tutti, MAURO, *Medie imprese e sviluppo locale*, Milano, 2010, p. 33.

²²⁵ Segnatamente, un indice di industrializzazione manifatturiera calcolato in termini di addetti, come quota percentuale di occupazione nell'industria manifatturiera locale, superiore del 30% dell'analogo dato nazionale; un indice di densità imprenditoriale della industria manifatturiera, calcolato in termini di unità locali in rapporto alla popolazione residente superiore alla media nazionale; un indice di specializzazione produttiva, calcolato in termini di addetti come quota percentuale di occupazione in una determinata attività manifatturiera rispetto al totale degli addetti al settore manifatturiero superiore del 30% dell'analogo dato nazionale; un livello di occupazione nell'attività manifatturiera di specializzazione superiore al 30% del occupati manifatturieri dell'area; una quota di occupazione nelle piccole imprese operanti nell'attività manifatturiera di specializzazione superiore al 50% del occupati in tutte le imprese operanti nell'attività di specializzazione dell'area

²²⁶ Contenente la disciplina della programmazione negoziata di modifica la delibera 25 febbraio 1994 contenente la disciplina dei contratti di programma

²²⁷ Un ulteriore intervento legislativo finalizzato al finanziamento dei distretti industriali è quello della legge 266 del 1997 (cd. legge Bersani). La norma dispone la concessione di un contributo (che non può superare il 50% della spesa prevista) per l'innovazione informatica e delle telecomunicazioni dei distretti

²²⁸ Al 1997 meno della metà delle regioni italiane (Abruzzo, Campania, Friuli, Liguria, Lombardia, Marche, Piemonte, Sardegna e Toscana) avevano identificato con provvedimenti specifici i distretti industriali esistenti nel proprio territorio. Tra queste solo tre regioni, Lombardia, Piemonte e Toscana, avevano avviato concreti programmi operativi, mentre molte regioni non avevano ancora provveduto ad iniziare neppure la prima fase di indagine del territorio.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

della l. 317/91 con la l. 11 maggio 1999, n. 140 ridefinendo i distretti industriali e introducendo la nozione di sistema produttivo locale.

Secondo l'art. 36 della l. 317/91, nella versione ad oggi vigente, costituiscono sistemi produttivi locali i contesti produttivi omogenei, caratterizzati da una elevata concentrazione di imprese, prevalentemente di piccole e medie dimensioni e da una peculiare organizzazione interna.

In questo nuovo contesto, i distretti industriali vengono definiti come sistemi produttivi locali caratterizzati da una elevata concentrazione di imprese industriali, nonché dalla specializzazione produttiva dei sistemi di imprese.

Il principale pregio della modifica normativa è quello di semplificare i criteri di individuazione dei distretti, slegando la nozione di distretto da quella di struttura organizzativa del lavoro e dagli stringenti parametri di cui al decreto ministeriale 21 aprile 1993: in primo luogo viene abbandonato il riferimento al concetto di area contigua territoriale del SLL, sostituito dalla nozione di “contesto produttivo omogeneo”. Al contempo vengono abbandonati i parametri ministeriali, sostituiti dal - non meglio precisato - concetto di “peculiare organizzazione interna” del contesto produttivo omogeneo. Peraltro, le caratteristiche del distretto non sono più legate strettamente alla piccola imprese ed alla manifattura: viene infatti riconosciuta la possibilità per le imprese non industriali e le imprese manifatturiere di medie dimensioni di partecipare al distretto industriale.

Ciò che permane è, comunque, il ruolo centrale delle regioni sia nella fase dell'individuazione che in quello successivo del finanziamento dei progetti innovativi. A seguito della modifica del 1999 spetta, infatti, alle regioni il compito di individuare i sistemi produttivi locali²²⁹ e di finanziare i progetti innovativi proposti da soggetti pubblici o privati²³⁰.

5.5 Dai distretti industriali ai distretti produttivi

Per assistere ai primi interventi normativi in materia fiscale a favore dei distretti occorre attendere la legge Finanziaria per il 2006 con la quale viene definito e disciplinato, con i commi da 366 a 372 dell'art. 1, il distretto produttivo.

I distretti produttivi sono definiti quali libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale o sul piano funzionale, con l'obiettivo di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento, di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione,

²²⁹ A seguito della legge 140/1999, le Regioni hanno cercato di definire criteri comuni per l'individuazione dei distretti industriali e dei sistemi produttivi locali. Nel Coordinamento del 21 ottobre 1999 le Regioni hanno convenuto di: mantenere ai distretti industriali i caratteri della loro specificità; utilizzare come criteri di selezione quelli indicati nel D.M. 21 aprile 1993, aggiornati al censimento intermedio ISTAT 1996, modulando però tali criteri su una fascia di oscillazione che considera le realtà produttive del Centro Nord e del Sud; considerare per le realtà produttive del Sud anche indicatori qualitativi; rilevare che comunque i sistemi locali del lavoro non sono esaustivi come ambiti territoriali di riferimento.

²³⁰ A fronte di un tendenziale silenzio normativo a livello nazionale sul tema delle reti di imprese (del quale il distretto industriale ne coglie solo un profilo), l'indagine sulla normativa regionale evidenzia «un forte rumore, dato l'affastellarsi di interventi diretti a ridete finire i sistemi produttivi locali e la dimensione di rete che spesso ne costituisce ingrediente fondamentale» (CAFAGGI (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali*, cit., p. 6). Tra le altre meritano di essere richiamate la l.r. Emilia Romagna 3/99, la l.r. Toscana 35/00, la l.r. Veneto 8/03, la l.r. Basilicata 1/01, la l.r. Friuli Venezia Giulia 27/99, la l.r. Lazio 36/01, la l.r. Liguria 33/02, la l.r. Puglia 33/99 il cui contenuto è analizzato in FORTIS-CERMINATI, *I distretti industriali nella concretezza economica e normativa: i “campioni territoriali” dell'Italia*, in Fortis-Quadrio Curzio (a cura di), *Industria e distretti. Un paradigma di perdurante competitività*, Bologna, 2006, p. 189.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

secondo principi di sussidiarietà verticale ed orizzontale, anche individuando modalità di collaborazione con le associazioni imprenditoriali.

Con l'introduzione della disciplina del distretto produttivo il legislatore affronta il problema del nanismo delle imprese italiane cercando di valorizzare le specificità del sistema produttivo italiano, composto in prevalenza da piccole e medie imprese organizzate in distretti industriali, facendo dei distretti produttivi la piattaforma di sviluppo dell'economia. La creazione di tale centro unitario risponde, quindi, a quello che è il principale ostacolo che le politiche di sostegno ai distretti incontrano, ovvero sia l'assoluta asimmetria tra la loro struttura economica e la struttura giuridica molecolare delle imprese che vi appartengono: l'intervento normativo tende a far convergere sostanza economica (unitaria) e forma giuridica (pluralistica) mediante la creazione di una piattaforma comune sul piano della fiscalità, della finanza, degli adempimenti amministrativi, della ricerca e dello sviluppo²³¹.

La nuova disciplina non si sostituisce ma si aggiunge alle disposizioni concernenti i distretti industriali di cui alla l. 317/91²³² dai quali, peraltro, si distingue nettamente sotto taluni profili.

In primo luogo viene considerevolmente ridotto il ruolo pubblicistico nell'individuazione dei distretti a favore della libera determinazione delle imprese²³³: non è più rimesso alle regioni il compito di individuare i distretti ma è affidato ad un decreto del MEF (decreto, peraltro, mai approvato) il compito di individuare, in via generale, le caratteristiche dei distretti produttivi. Le imprese in possesso dei requisiti ministeriali possono quindi aggregarsi liberamente tra loro (comma 366): l'adesione delle imprese al distretto non può che essere libera (comma 367).

A ciò si aggiunga che il concetto di distretto viene sganciato dal settore manifatturiero per aprirsi anche ai settori dei servizi, turistico, della pesca ed agricolo²³⁴. Vengono accolte quindi le osservazioni di quella dottrina che sottolineava come l'espressione "distretti industriali" apparisse limitativa: la prospettiva di forme di collaborazione interimprenditoriale globali e polisettoriali imponeva di attribuire maggiore importanza anche a imprese commerciali, finanziarie, logistiche, comunicative e tecnologiche²³⁵.

Da ultimo, accanto al distretto (produttivo) territoriale, viene previsto il distretto (produttivo) funzionale, quale libera aggregazione di imprese che cooperano in modo intersettoriale in una logica di *mutual business*: rispetto ai tradizionali distretti territoriali, il distretto funzionale prescinde da uno specifico territorio e si sviluppa come integrazione

²³¹ Relazione Ddl finanziaria 2006.

²³² Corte Cost. 11 maggio 2007, n. 165, punto 4.2.

²³³ La centralità dell'autonomia privata nei rapporti collaborativi tra imprese è sottolineata da CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Prefazione*, cit., p. XI ove si afferma che modelli più o meno articolati sotto il profilo organizzativo, più o meno patrimonializzati, più o meno aperti all'interlocazione con il mercato possono valorizzare, a seconda delle concrete soluzioni adottate, la dimensione collettiva dell'interesse sotteso alla collaborazione o uno o più interessi individuali presenti nella rete o, ancora, realizzare una variabile composizione dell'uno o degli altri.

²³⁴ Nutre perplessità su tale disposizione DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali dei distretti produttivi*, in *Corr. trib.*, 7, 2006, p. 505, laddove limita l'adesione al distretto a talune categorie di imprese, escludendo implicitamente altre tipologie indicate nell'art. 2195 cod. civ., quali, ad esempio, le imprese che svolgono attività di intermediazione nella circolazione dei beni con ingiustificata disparità di trattamento.

²³⁵ BAGNASCO-BONOMI-PALMIERI-RULLANI, *Reti di imprese*, cit., p. 14.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

dell'offerta di beni e servizi da parte di imprese che svolgono attività complementari o comunque connesse²³⁶.

I distretti territoriali, più affini ai distretti industriali, si compongono di imprese appartenenti al medesimo settore produttivo e risultano ubicate all'interno dello stesso ambito territoriale. I distretti funzionali, per contro, sono il frutto di una libera aggregazione di imprese, appartenenti a settori differenti, che cooperano in una logica di *mutual business*. Per queste ultime viene quindi meno la necessità di uno stretto legame con il territorio in quanto elemento fondante è costituito dalla complementarità o, comunque, dalla connessione delle attività svolte dalle imprese.

Nonostante l'uso del medesimo termine ("distretto") tra i distretti industriali e quelli produttivi di cui alla finanziaria 2006, risulta diverso l'oggetto delle discipline: l'istituzione dei distretti produttivi non è collegata solo ad un determinato ambito territoriale, ma può richiedere un'articolazione in più di una regione, ognuna delle quali resta quindi libera di disciplinare all'interno del suo ambito le figure, omologhe ma distinte, dei distretti industriali²³⁷.

In conclusione, quindi, con la disciplina dei distretti industriali, prima, e di quelli produttivi, poi, il legislatore pare comprendere la necessità di abbandonare l'approccio che caratterizza i precedenti interventi "incidentalmente" riguardanti il fenomeno della collaborazione tra imprese, focalizzati sull'unitarietà (società, consorzi, associazioni e raggruppamenti temporanei) o sulla tutela dei singoli (catene di produzione e distribuzione), per muovere verso una disciplina capace di meglio cogliere il fenomeno nella sua duplice valenza di "organizzazione" e "contratto", "gerarchia" e "mercato".

Se nei distretti industriali il parametro per l'individuazione di una collaborazione è rappresentato dal territorio e dalle sue peculiarità sociali ed economiche, con i distretti produttivi si assiste ad un primo, implicito, richiamo all'elemento contrattuale.

5.6 I distretti turistici nei territori costieri

Sebbene i distretti produttivi non abbiano mai avuto concreta attuazione, maggiore "fortuna" hanno avuto i distretti turistici di cui al Dl. 13 maggio 2011, n. 70 (cd. Decreto sviluppo) il quale rimette(va) ad un decreto del presidente del consiglio dei ministri il compito di istituire tali distretti nei territori costieri.

Obiettivo dei distretti in parola è, secondo il testo normativo, quello di riqualificare e rilanciare l'offerta turistica a livello nazionale e internazionale, di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori del distretto, di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione dei servizi, di assicurare garanzie e certezze giuridiche alle imprese che vi operano con particolare riferimento alle opportunità di investimento, di accesso al credito, di semplificazione e celerità nei rapporti con le pubbliche amministrazioni.

Rispetto alle discipline richiamate nei paragrafi precedenti, tali norme, oltre ad una connotazione pubblicista, hanno un'applicabilità territorialmente limitata. I distretti turistici possono esser costituiti solo nei territori costieri: la loro delimitazione doveva essere

²³⁶ Relazione ddl finanziaria 2006.

²³⁷ Così Corte Cost. 11 maggio 2007, n. 165, punto 4.2.

effettuata entro il 30 giugno 2013²³⁸ dalle regioni d'intesa con il MEF e i comuni interessati, previa conferenza di servizi.

Rispetto ai distretti produttivi - per i quali non è stato adottato il decreto ministeriale attuativo - oggi esistono distretti turistici il cui iter amministrativo risulta perfezionato e diverse sono le procedure aperte per l'istituzione di altri.

Invero, con decreto del Presidente del consiglio dei ministri, datato 13 marzo 2013, è stato istituito il distretto turistico balneare del secondo polo turistico di Roma capitale.

Sono invece in attesa di istituzione ministeriali altri distretti turistici già individuati dalle regioni di competenza (tra le altre, l'Emilia Romagna²³⁹ e la Campania²⁴⁰).

Tra le varie disposizioni previste, di particolare interesse ai fini della presente trattazione è il sesto comma della disposizione il quale stabilisce, in particolare, che alle imprese dei distretti, ancorché non costituite in rete, si applicano comunque, su richiesta, le disposizioni agevolative in materia fiscale di cui all'art. 1, co. 368, lett. a) della finanziaria 2006.

In altri termini, l'agevolazione fiscale prevista per i distretti produttivi, la quale non ha mai trovato applicazione in mancanza del decreto che avrebbe dovuto definire le caratteristiche e le modalità di individuazione dei distretti produttivi, potrebbe quindi trovare applicazione a favore di quelle imprese, appartenenti ai distretti turistici, che ne facciano espressa richiesta. Se così fosse, i distretti turistici potrebbero optare per la tassazione di distretto ovvero per la tassazione unitaria, nonché concordare per almeno un triennio il volume delle imposte dirette di competenza delle imprese appartenenti²⁴¹. I distretti turistici costieri costituiscono, peraltro, "zone a burocrazia zero" ex art. 43, Dl. 31 maggio 2010, n. 78.

²³⁸ Termine così prorogato dall'art. 1, co. 388, legge 24 dicembre 2012, n. 228.

²³⁹ Deliberazione della giunta regionale del 17 giugno 2013, n. 800, che individua un distretto comprensivo di tutti i comuni della regione affacciati sul mare.

²⁴⁰ Decreto dirigenziale del 28 giugno 2013, n. 53, relativo al distretto turistico "Isola Verde".

²⁴¹ Vedi *amplius* cap. III.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

6 La collaborazione ed il contratto di rete

6.1 *La mancata attuazione della disciplina dei distretti produttivi e l'introduzione del contratto di rete*

La rete di imprese - si è visto - rappresenta un fenomeno economico prima ancora che giuridico, consistente in una trama di relazioni, tendenzialmente stabili, tra più imprese, formalmente e giuridicamente distinte tra loro e a volte anche concorrenti, tra le cui attività esiste o si genera una interdipendenza e si crea uno strumento di governo della stessa che acquista una funzione di coordinamento.

Da un punto di vista giuridico, questa “trama di relazioni” viene creata ricorrendo a forme contrattuali estremamente diversificate tra loro, talora tipiche, in quanto disciplinate dal codice civile o da leggi speciali, e altre volte frutto della libertà contrattuale delle parti.

Affine, ma non necessariamente coincidente con la rete di imprese, è il contratto di rete.

Se, la rete di imprese è un fenomeno economico, il contratto di rete è un istituto giuridico attualmente disciplinato dall'art. 3, commi 4ter e segg. del Dl. 10 febbraio 2009, n. 5, il quale lo definisce come il contratto mediante il quale più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa.

La definizione e la disciplina del contratto di rete costituiscono tuttavia il risultato - per usare un eufemismo - di un attivo lavoro legislativo, iniziato nel 2008 (o, se si ritiene il contratto di rete quale “appendice” dei distretti produttivi, già nel dicembre 2005) e conclusosi - per il momento - nel dicembre del 2012.

Infatti, benché il decreto di riferimento sia del 2009, merita di essere richiamato l'abrogato articolo 6bis del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (introdotto dalla legge di conversione 6 agosto 2008, n. 133).

Con tale disposizione il legislatore modificava sostanzialmente la disciplina fiscale dei distretti produttivi e introduceva un primo richiamo alle reti di imprese (si badi bene: la rete, non il contratto).

Quanto ai distretti, il decreto eliminava le disposizioni relative al consolidamento fiscale ed alla tassazione unitaria per le imprese appartenenti ai distretti produttivi, sostituendole con norme di semplificazione ai fini degli adempimenti IVA: la nuova lett. a) del comma 368 della finanziaria 2006, così come modificata da Dl. 112/2008, al fine di razionalizzare e ridurre gli oneri legati alle risorse umane e finanziarie conseguenti alla effettuazione degli adempimenti in materia di IVA, rimetteva ad un regolamento di delegificazione, rispettoso della disciplina comunitaria, il compito di disciplinare apposite semplificazioni contabili e procedurali.

L'art. 6bis del Dl. 112/2008 disponeva, inoltre, che alle - non meglio definite - reti di imprese di livello nazionale e alle catene di fornitura²⁴², anche al fine di migliorarne la

²⁴² Quest'ultime definite come libere aggregazioni di singoli centri produttivi coesi nello sviluppo unitario di politiche industriali.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

presenza nei mercati internazionali, si applicavano le disposizioni contenute nella Finanziaria 2006 concernenti i distretti produttivi, ovverosia, le disposizioni amministrative, finanziarie, per la ricerca e lo sviluppo e le neointrodotte disposizioni tributarie di cui all'art. 1, co. 368.

Anche in tal caso, tuttavia, la definizione delle caratteristiche e delle modalità di individuazione delle reti di imprese e delle catene di fornitura era demandata ad un decreto del Ministro dello sviluppo economico da adottarsi di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano, sentite le regioni interessate.

La stessa disposizione legislativa affermava esplicitamente che lo scopo perseguito dal legislatore era quello di «*promuovere lo sviluppo del sistema delle imprese attraverso azioni di rete che ne rafforzino le misure organizzative, l'integrazione per filiera, lo scambio e la diffusione delle migliori tecnologie, lo sviluppo di servizi di sostegno e forme di collaborazione tra realtà produttive anche appartenenti a regioni diverse*».

Nessun dei decreti attuativi (né quello sui distretti produttivi né quello sulle reti di imprese) che avrebbero dovuto definirne caratteristiche e modalità di individuazione delle figure - alla cui approvazione era (ed è ancora per i distretti produttivi) subordinata l'applicazione delle norme di favore - è mai stato adottato.

Nonostante l'inerzia ministeriale, la volontà politica (effettiva o, forse, meramente apparente) di mantenere una disciplina fiscale di favore per i distretti produttivi trova conferma nell'articolo 3, co. 2, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, il quale reintroduce i regimi opzionali originariamente previsti dalla finanziaria 2006 e abrogati dall'art. 6bis del dl. 112/2008 (con il quale, peraltro, condivide la rubrica: “*distretti produttivi e reti di imprese*”).

A ciò si aggiunga che lo stesso articolo 6bis, sino alla sua esplicita abrogazione²⁴³, ha continuato ad estendere alle reti di imprese ed alle catene di fornitura di cui al Dl. 112/2008, la disciplina dei distretti produttivi sicché la tassazione di distretto, quella unitaria e quella concordata risultavano applicabili anche alle reti ed alle catene di fornitura così come individuate dal (mai approvato) decreto interministeriale.

6.2 Segue: dal riconoscimento normativo dei distretti al contratto (di rete)

Dato comune sia al distretto produttivo (e industriale prima) che alla rete di cui al Dl. 112/2008 - ma che non caratterizza, invece, il contratto di rete - è la visione “pubblicistica” che ispira la disciplina: la definizione e l'individuazione del distretto o della rete, infatti, non viene rimessa ad una libera scelta degli imprenditori i quali decidono di “mettersi in rete” o a partecipare ad un distretto produttivo, ma è rimessa ad un provvedimento ministeriale, il quale viene chiamato a svolgere un'attività riconosciuta in cui la volontà delle imprese coinvolte assume un ruolo secondario o, comunque, logicamente successivo.

Se, infatti, il legislatore concede ai distretti la possibilità di optare per una tassazione unitaria o consolidata, questa possibilità è comunque limitata a quelle imprese facenti parte dei distretti così come definiti dal Ministero.

Tale approccio muta radicalmente con la legge 9 aprile 2009, n. 33, di conversione del Dl. 5/2009.

In sede di conversione, infatti, il Parlamento introduce nell'articolo 3 del Dl. 5/2009, tra gli altri, i commi 4ter, 4quater e 4quinqies, che definiscono e disciplinano (ancorché con una

²⁴³ Sarà espressamente abrogato solo dalla l. 23 luglio 2009, n. 99.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

disciplina alquanto scarna) il contratto di rete senza rinviare ad alcuna fonte secondaria la disciplina di dettaglio.

Il ruolo del ministero nell'individuazione delle reti viene quindi sostituito dalla libertà contrattuale delle parti: la rete non costituisce più un mero fenomeno economico che deve essere individuato e definito dal legislatore, ma diviene il frutto di una libera scelta delle parti, che decidono di collaborare tra loro sulla base di un contratto di rete.

Il cambio di rotta trova ulteriore conferma pochi mesi dopo: l'incertezza creata dalla convivenza dell'art. 6bis Dl. 112/2008 (il quale rimandava ad un decreto del ministero dello sviluppo economico di concerto con il MEF il compito di definire le caratteristiche e le modalità di individuazione delle reti delle imprese e delle catene di fornitura cui applicare, peraltro, le disposizioni concernenti i distretti produttivi) e dell'art. 3 del Dl. 5/2009 (il quale definiva forma e contenuto del contratto di rete) viene infatti eliminata con la legge 23 luglio 2009, n. 99, il cui art. 1 interviene sulla disciplina del contratto di rete e abroga l'art. 6bis dl 112/2008.

Il legislatore, in sostanza, nel definire il distretto e la rete, prende atto della differente natura socio-economica e giuridica dei due fenomeni, definendo il primo facendo riferimento ad un dato puramente materiale (la libera aggregazione tra imprese), la cui rispondenza alla nozione di distretto è affidata ad un provvedimento ricognitivo della pubblica amministrazione il quale, quindi, riconosce “dall'alto” il distretto²⁴⁴, e disciplinando il contratto di rete indicandone alcuni contenuti, necessari o facoltativi, e accordando benefici e semplificazioni per le imprese aderenti, ponendo, in ogni caso, all'origine della rete uno specifico atto di autonomia privata²⁴⁵.

6.3 Il contratto di rete: una schizofrenica evoluzione legislativa

La tecnica legislativa con la quale il legislatore ha affrontato la questione della collaborazione imprenditoriale non risulta certo esente da critiche: un'attività normativa caratterizzata da ripetuti interventi modificativi, privi di una linea comune, che hanno condotto ad una disciplina incompleta, frammentaria, asistemica, approvata nell'ambito di procedure legislative improprie (legge Finanziaria, legge di conversione, legislazione d'urgenza).

Tale tecnica legislativa caratterizza soprattutto la disciplina del contratto di rete; disciplina che al 2012 ha assistito a ben otto modifiche tutt'altro che secondarie²⁴⁶.

Modifiche, peraltro, ispirate a logiche diametralmente opposte tra loro e che manifestano numerosi “ripensamenti” del legislatore sotto diversi profili, quali la forma di pubblicità, l'oggetto del contratto, l'obbligatorietà del fondo e dell'organo comuni, la soggettività, ecc.

²⁴⁴ BEGHIN, *Prime considerazioni sul regime di tassazione dei “distretti produttivi”*, in *Corr. Trib.*, 5, 2006, p. 345.

²⁴⁵ La distinzione è in questo senso tracciata da VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 945.

²⁴⁶ Il generale giudizio negativo sulla tecnica normativa è efficacemente riscontrato da CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Prefazione*, cit., p. X, ove si afferma che «ancora assente il formante giurisprudenziale, il succedersi degli interventi legislativi ha prodotto un vivace dibattito in dottrina che visto gli interpreti divisi (quasi) su tutto, ma uniti nella critica alla tecnica legislativa utilizzata e al “prodotto” che ne è scaturito, costituito da regole incomplete e di non piana applicazione che di certo non aiutano gli operatori ad avvalersi del nuovo contratto». Tra gli altri si vedano MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 84, CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I contratti*, 2009, p. 911 e MACARIO-SCOGNAMIGLIO, *Reti di imprese e contratto di rete*, in *I contratti*, 2009, p. 915

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

L'originario dibattito parlamentare, conclusosi con la l. 33/2009, e l'instancabile lavoro del legislatore riflettono, dunque, un non sopito confronto, anche di interessi, tra le diverse letture del fenomeno reticolare, e la complessità di funzioni assegnata a uno strumento disegnato per promuovere e facilitare la collaborazione tra imprese²⁴⁷.

Del resto, già prima dell'intervento normativo, si era ipotizzato un nuovo intervento legislativo di modifica degli artt. 2602 e segg. in materia di consorzi, capace di rendere il modello consortile ancora più adatto a realizzare le reti di imprese e a sostenerne la competitività²⁴⁸.

Si era suggerito anche l'utilizzo ed una implementazione degli strumenti di politica industriale, quali i distretti, essi stessi evoluti da sistemi produttivi (fondati sulla specializzazione e la concentrazione) a forme organizzative della concertazione strategica multilivello dello sviluppo industriale, le cui articolazioni si muovevano in senso funzionale più che territoriale²⁴⁹.

Di più ampia portata la proposta di chi aveva suggerito l'introduzione di una disciplina generale delle reti di imprese, nelle varie forme di reti contrattuali, organizzative e miste, in grado di rileggere la teoria del collegamento negoziale, del contratto plurilaterale, del diritto delle organizzazioni. In sostanza, un contratto trans-tipico per il coordinamento interimprenditoriale disciplinato con norme, anche imperative, concernenti il collegamento negoziale e i contratti plurilaterali, l'abuso di dipendenza economica, il diritto internazionale privato e, eventualmente, il contratto di gruppo²⁵⁰.

Altri, per contro, avevano osservato come la complessità e varietà dei fenomeni reticolari inducevano ad evitare un intervento legislativo, specie se diretto ad introdurre regole puntuali ed a carattere imperativo. Si osservava, infatti, che simili norme esistevano già all'interno della disciplina dei contratti e delle obbligazioni. Né sembrava utile il ricorso ad uno *ius dispositivum*. Le reti - si affermava - sono manifestazioni di autonomia negoziale, di libertà di iniziativa economica, sia pubblica sia privata, che nascono e si evolvono nella prassi. Una legislazione di dettaglio, per quanto puntuale, difficilmente poteva risultare in grado di fornire una completa regolamentazione di vicende in continuo mutamento e che spesso fuoriuscivano dai confini nazionali e persino comunitari. Peraltro - si aggiungeva - la vocazione internazionale delle reti avrebbe comunque reso ineffettivo un intervento regolatore del legislatore italiano (e della stessa Unione europea)²⁵¹.

Parte della dottrina aveva invece sottolineato l'esigenza, nel contesto della collaborazione reticolare, di colmare il vuoto lasciato dalla mancanza di un contratto di rete con scopo comune che non comportasse la nascita di un nuovo soggetto di diritto²⁵².

Invero tale contratto - si è detto - avrebbe consentito alle imprese di coagularsi intorno ad uno scopo/progetto comune, superando la fase dei contratti bilaterali senza però dover subito

²⁴⁷ CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Postilla di aggiornamento*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 489.

²⁴⁸ MOSCO, *Coordinamento consortile*, cit., p. 159.

²⁴⁹ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 19.

²⁵⁰ CAFAGGI, *Reti contrattuali e contratto di rete*, cit., p. 439.

²⁵¹ PERLINGIERI, *Reti e contratti tra imprese tra cooperazione e concorrenza*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 396. Favorevoli ad un silenzio normativo paiono anche MAUGERI, *Reti di impresa e contratto di rete*, in *Obbl. e contr.*, 2009, p. 956 e GRANIERI, *Il contratto di rete: una soluzione in cerca di un problema?*, in *Obbl. e contr.*, p. 932.

²⁵² BAGNASCO-BONOMI-PALMIERI-RULLANI, *Reti di imprese*, cit., p. 5.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

costituire un nuovo ente associativo quale la società o il consorzio, al quale destinare risorse e nel quale impegnarsi per la costituzione di un'organizzazione comune, soluzione che poteva risultare troppo impegnativa soprattutto quando la rete muove i suoi primi passi²⁵³.

Anche nel mondo imprenditoriale si avvertiva l'esigenza di un intervento legislativo sulle reti di imprese e, più in generale, sulla collaborazione imprenditoriale²⁵⁴.

Oggi, la disciplina del contratto di rete, con i suoi molteplici dubbi interpretativi, lascia molte delle esigenze sopra succintamente richiamate, insoddisfatte. Del resto, la dottrina ritiene pressoché unanimemente che il fenomeno (economico) della rete risulti comunque eccedente i confini della fattispecie contrattuale introdotta nel 2009²⁵⁵.

Invero, se il giudizio sulla tecnica legislativa non può che essere negativo, al medesimo risultato si giunge con riferimento al contenuto della disciplina, sia per quanto è stato espressamente stabilito ma anche, e soprattutto, per quanto non è stato previsto e disciplinato.

La disciplina manca talora di affrontare questioni che, più di altre, avrebbero necessitato un intervento normativo volto a chiarire quale fosse la disciplina applicabile.

Si è osservato, infatti, che il legislatore si sofferma dettagliatamente sulla definizione del contratto, sul suo oggetto e sul suo scopo, quando al contrario avrebbe dovuto forse ricercare ed indicare quegli strumenti concettuali idonei a risolvere i conflitti potenziali tra coloro che, attraverso gli strumenti offerti, si trovano (o per una scelta sin dall'origine consapevole, o per progressive evoluzioni) a coordinare le proprie attività entro un quadro riconducibile alla nozione di "rete di imprese", così come qualificata dagli economisti²⁵⁶.

Le ripetute modifiche del dettato normativo, i vuoti di disciplina, le incerte disposizioni di legge paiono, in realtà, il frutto acerbo prodotto dallo scontro tra opposte esigenze ed interessi che hanno preceduto e che tutt'ora accompagnano l'evoluzione di questo istituto.

6.4 Segue: la necessaria previsione di un fondo e di un organo comuni

Il contratto di rete, nella versione introdotta dalla legge di conversione del 9 aprile 2009, viene definito come il contratto con il quale due o più imprese si obbligano ad esercitare in comune una o più attività rientranti nei rispettivi oggetti sociali allo scopo di accrescere la reciproca capacità innovativa e la competitività sul mercato.

Degna di nota la necessità che il contratto: (i) indichi le attività comune poste a base della rete, (ii) individui un programma di rete, ovverosia l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascuna impresa partecipante e le modalità di realizzazione dello scopo comune, (iii) preveda l'istituzione di un fondo patrimoniale comune o, in alternativa, la costituzione da parte di ciascun contraente di un patrimonio destinato all'affare, per la persecuzione dello scopo comune individuato dal programma (iv) indichi l'organo comune incaricato di eseguire il programma di rete, i suoi poteri, anche di rappresentanza, e le modalità di partecipazione di ogni impresa all'attività comune.

²⁵³ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 843.

²⁵⁴ V. al riguardo CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 12.

²⁵⁵ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 5; VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944; ORLANDI, *Condizioni generali di contratto e reti atipiche*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 77; DI MAJO, *Contratto e reti. Le tutele*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 267; MACARIO, *Reti di imprese, "contratto di rete" e individuazione delle tutele. Appunti per una riflessione metodologica*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., 2009, p. 273; PERLINGIERI, *Reti e contratti*, p. 388.

²⁵⁶ VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 948.

Quanto alla forma ed alla pubblicità, è previsto che il contratto di rete, redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, sia iscritto nel registro delle imprese ove hanno sede le imprese contraenti.

Infine, la disciplina agevolativa si limita a prevedere che alla rete costituita mediante contratto si applichino le agevolazioni amministrative di cui alla Finanziaria 2006, art. 1, co. 368, lett. b).

Solo tre mesi dopo il parlamento interviene sulla disciplina del contratto di rete (con la l. 23 luglio 2009, n. 99), affrontando alcune rilevanti questioni, quali la disciplina del fondo patrimoniale e la rappresentanza delle imprese aderenti al contratto, riconoscendo alle reti ulteriori agevolazioni e prevedendo al contempo misure volte ad accertare il perseguimento degli scopi tipici del contratto di rete.

In particolare, si prevede l'applicazione, previa autorizzazione amministrativa, non solo delle agevolazioni amministrative, ma anche di quelle finanziarie e per la ricerca e lo sviluppo di cui alla Finanziaria 2006, ma si richiede che il contratto indichi gli obiettivi strategici che dimostrino il miglioramento della capacità innovativa e della competitività sul mercato.

Viene estesa al fondo patrimoniale la disciplina del fondo consortile di cui agli artt. 2614 e 2615 del cod. civ., i quali stabiliscono che per la durata del consorzio (con attività esterna) i consorziati non possono chiedere la divisione del fondo e i creditori particolari dei consorziati non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo; che per le obbligazioni assunte in nome del consorzio dalle persone che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo consortile; che per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati rispondono questi ultimi solidalmente col fondo consortile e che in caso d'insolvenza nei rapporti tra i consorziati il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione delle quote.

Infine, con norma dispositiva, è previsto che l'organo comune agisca in rappresentanza delle imprese nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, in quelle inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito, all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti italiani ed allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione, previsti dall'ordinamento.

In sintesi, quindi, questi gli elementi caratterizzanti la fattispecie: scopo di accrescere la reciproca capacità innovativa e la competitività sul mercato, esercizio in comune di una o più attività rientranti nei rispettivi oggetti sociali, obbligatorietà dell'organo comune e di un fondo patrimoniale, quest'ultimo con responsabilità limitata.

Dinnanzi a tale disciplina, autorevole dottrina osservava che *«il nuovo contratto di rete presenta dunque una singolare dissociazione in punto di soggettività, di organizzazione, di regime patrimoniale»*.

Vi sono reti non entificate, in cui domina la relatività del contratto e la libertà anche di etero-organizzazione, che sono quelle che si avvalgono di patrimoni destinati. E vi sono reti necessariamente entificate, con una propria organizzazione, che sono quelle che i avvalgono di un fondo dotato di autonomia patrimoniale.

Il contratto di rete è però un contratto che non perde mai la sua matrice unitaria. Ed è un contratto tipico, rientrante nella categoria dei contratti plurilaterali con scopo comune. In esso, d'altro canto, è sempre riscontrabile, rispondendo a un esigenza avvertita dal mondo

imprenditoriale, un qualche rilievo esterno, realizzato attraverso vuoi un mandato collettivo delle imprese partecipanti, vuoi la rappresentanza organica della stessa rete.

La quantificazione del contratto di rete come contratto tipico non esclude nemmeno la possibilità di riconoscergli grande ampiezza anche sul piano della funzione, che il legislatore indica in termini latî e che le parti sono chiamate a precisare attraverso l'indicazione nel contratto degli obiettivi strategici e delle attività comuni poste a base della rete nonché dello specifico programma di rete, dando complessiva coerenza ai profili funzionale, organizzativo e patrimoniale.

Va infine sottolineato che, se il modello contrattuale e quello organizzativo convivono nello stesso contratto di rete, il quale riproduce così l'elasticità che caratterizza tradizionalmente il fenomeno, risulta anche possibile un passaggio interno al contratto, non novativo, tra l'uno e l'altro modello. Un'evoluzione che può essere parte di un disegno strategico già inizialmente recepito nel regolamento contrattuale, soprattutto se si vuole evitare la strettoia dell'unanimità»²⁵⁷.

6.5 Segue: la “virata contrattualistica”²⁵⁸

Rilevanti modifiche vengono apportate dall'art. 42 del Dl. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, la quale, peraltro, introduce le agevolazioni fiscali.

Tale riforma ha riscritto in larga parte la disciplina del contratto di rete, tenendone ferma la funzione complessiva, ma ampliandone le modalità applicative ben oltre i confini originari dell'attività comune; a questa riforma si ascrive, tra le altre, l'importante novità delle reti senza organo comune e senza fondo comune, posto che l'istituzione tanto dell'uno quanto dell'altro diviene frutto di una libera scelta da parte dei contraenti, con evidenti implicazioni sull'assetto organizzativo e su quello della responsabilità, così segnando fortemente l'identità contrattuale dell'istituto²⁵⁹.

Viene in primo luogo precisato lo scopo perseguito dalle parti: con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato. Il contratto deve peraltro indicare gli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti nonché le modalità concordate tra gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi.

Anche l'oggetto, originariamente limitato all'esercizio in comune di un'attività, si arricchisce. Le parti, infatti, si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, (i) a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero (ii) a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale tecnica o tecnologica ovvero ancora (iii) ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa²⁶⁰.

²⁵⁷ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 862.

²⁵⁸ Efficace espressione tratta da CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Postilla di aggiornamento*, cit., p. 490.

²⁵⁹ CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Postilla di aggiornamento*, cit., p. 489.

²⁶⁰ Il legislatore pare aver accolto la critica di quella dottrina la quale affermava che il fenomeno della rete, dal punto di vista giuridico, presenta modalità di attuazione variabili e non riconducibili allo stesso modello: diviene allora difficile individuare le ragioni di interesse generale che possono negare alle parti la possibilità di continuare a ricorrere alle molteplicità di soluzioni sino ad ora utilizzate. Quello della rete è anzitutto fenomeno economico e sociale, spesso riconoscibile a posteriori, dopo che una serie di relazioni contrattuali o una condivisione nella titolarità di alcune risorse si sono realizzate; è quindi impossibile in primo luogo in fatto

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Nonostante ciò, la natura di contratto plurilaterale con scopo comune trova conferma nella previsione secondo la quale il contratto deve indicare *«la durata del contratto, le modalità di adesione di altri imprenditori e, se pattuite, le cause facoltative di recesso anticipato e le condizioni per l'esercizio del relativo diritto, ferma restando in ogni caso l'applicazione delle regole generali di legge in materia di scioglimento totale o parziale dei contratti plurilaterali con comunione di scopo»*.

Coerentemente all'ampliamento dell'oggetto del contratto, si prevede che il fondo patrimoniale comune e l'organo incaricato di gestire l'esecuzione del contratto non costituiscano più elemento essenziale del contratto, divenendo opzionali.

Laddove istituito, l'organo comune gestisce, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. Esso agisce come soggetto mandatario comune in base ai poteri di rappresenta conferiti nel contratto nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, in quelle inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito, all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti italiani ed allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione, previsti dall'ordinamento nonché all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti e marchi di qualità o di cui sia adeguatamente garantita la genuinità della provenienza.

Nonostante il legislatore attribuisca una maggiore connotazione contrattualistica, si afferma che nelle materie o aspetti di interesse comune che non rientrano nei poteri di gestione conferiti all'organo comune (eventualmente costituito), le decisioni possono venire adottate anche dalle imprese aderenti secondo regole diverse dall'unanimità, così come può essere modificato a maggioranza il programma di rete.

Quanto al fondo patrimoniale comune - cui si continuano ad applicare gli artt. 2614 e 2615 cod. civ. - si richiede che, quando costituito, il contratto indichi la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo nonché le regole di gestione del fondo medesimo e si prevede che l'esecuzione del conferimento possa avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato (art. 2447bis, co. 1, lett. a), cod. civ.).

Infine, il legislatore prevede l'iscrizione del contratto di rete nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante: l'efficacia del contratto inizia a decorrere da quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari.

6.6 Segue: la soggettività giuridica (opzionale)

Tra il giugno e il dicembre 2012 si assiste a due ulteriori interventi normativi²⁶¹ con i quali si realizza, da un lato, la semplificazione degli oneri formali e procedurali connessi alla redazione del contratto, alla sua modificazione e alle relative iscrizioni nel registro delle imprese, e, dall'altro, si attribuisce *ex lege* la soggettività alla rete su richiesta delle parti come

restringere ad un solo schema simili relazioni. In situazioni del genere il diritto non è in condizione di escludere le scelte alternative degli operatori, salvo che non ricorrano ragioni di interesse generale desumibili da disposizioni inderogabili (VILLA, *Reti di imprese, cit.*, p. 948).

²⁶¹ Il riferimento è alla l. 7 agosto 2012, n. 134, di conversione del Dl. 22 giugno 2012, n. 83 ed alla l. 17 dicembre 2012, n. 221, di conversione del Dl. 18 ottobre 2012, n. 179 (cd. decreto crescita bis).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

conseguenza dell'iscrizione nel registro delle imprese, rimanendo ferma la possibilità di costituire reti contrattuali²⁶².

Giova osservare, sotto questo secondo profilo, che dopo la l. 122/2010, i cui indici di disciplina deponevano per l'assenza di soggettività della rete e per una connotazione di mero contratto della rete, i due provvedimenti del 2012 paiono ispirati da due differenti *rationes*. Se con il primo intervento si predilige il modello della rete soggetto, con il successivo si prevede un sistema a doppio binario in cui il modello privilegiato è la rete patrimonio autonomo e, su scelta, la rete soggetto²⁶³.

Invero, con l'art. 45 della l. 134/2012, il legislatore abbandona l'impostazione del 2010 con riferimento alle reti dotate di fondo patrimoniale, optando per la via della soggettività²⁶⁴. Si prevede che in caso di costituzione del fondo comune la rete possa iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede e che con tale iscrizione la rete acquista soggettività giuridica. La soggettività della rete non solo viene espressamente evocata dal legislatore, ma emerge anche da una disciplina che risulta sempre più modellata a quella del consorzio con attività esterna.

Si prevede infatti che l'iscrizione del contratto debba avvenire nel registro delle imprese del luogo ove ha sede la rete.

Quanto al fondo patrimoniale, il generico richiamo agli artt. 2614 e 2615 nei limiti della compatibilità, che aveva impegnato la dottrina in un complesso sforzo esegetico²⁶⁵, viene meglio specificato: al fondo si applicano l'art. 2614 e il solo secondo comma dell'art. 2614 cod. civ. Il richiamo al primo comma dell'art. 2615 cod. civ. (*«per le obbligazioni assunte in nome del consorzio dalle persone che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo consortile»*) viene sostituito dall'inciso secondo il quale, *«in ogni caso, per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune»*.

Peraltro, l'avvicinamento alla disciplina dei consorzi viene ulteriormente confermata dalla richiamata applicabilità dell'art. 2615bis, terzo comma, cod. civ. nonché dalla previsione che entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale l'organo comune rediga una situazione patrimoniale, osservando le disposizioni relative al bilancio di esercizio della società per azioni.

Tutte disposizioni, quelle richiamate, applicabili nei limiti della compatibilità con la disciplina del contratto di rete.

Coerentemente, in tema di rappresentanza, si stabilisce che l'organo comune agisca in rappresentanza della rete e, salvo che sia diversamente disposto nel contratto, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto.

Le ragioni di questa virata del legislatore verso la soggettività giuridica della rete non sono chiare anche se dai lavori parlamentari questa soluzione viene indicata come quella più idonea a risolvere alcune problematiche, tra le quali è da presumere fosse ricompresa quella della iscrizione nel registro delle imprese che nella versione del 2010 risultava assai farraginosa, in

²⁶² CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Postilla di aggiornamento*, cit., p. 490.

²⁶³ BIANCA, *Il regime patrimoniale della rete*, in Briolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *Quad. rass. dir. civ.*, Napoli, 2013, p. 47.

²⁶⁴ L'art. 45, co. 1, Dl. 22 giugno 2012, n. 83 semplifica, inoltre, la forma e gli adempimenti relativi al contratto di rete, prevedendo che quest'ultimo possa essere redatto anche con atto firmato digitalmente.

²⁶⁵ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 852.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

quanto imponeva che l'iscrizione avvenisse a nome di ogni impresa partecipante e non a nome del soggetto rete²⁶⁶.

A distanza di pochi mesi il legislatore interviene nuovamente sulla disciplina del contratto di rete, negando che la rete dotata di fondo patrimoniale abbia soggettività giuridica, ma consentendo alla rete di acquisirla mediante apposita registrazione.

Pur senza modificare la disciplina del fondo patrimoniale, si stabilisce che il contratto di rete che prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa mediante iscrizione della rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede.

Sul connesso profilo della rappresentanza, si stabilisce che l'organo comune agisce in rappresentanza della rete quando dotata di soggettività giuridica, e degli imprenditori partecipanti al contratto quando ne è priva (salvo, in ogni caso, la possibilità per le parti di addivenire a diverso accordo).

Come è stato correttamente osservato dalla più recente dottrina²⁶⁷, si configura un sistema a doppio binario che vede correre su due binari paralleli la rete contratto, priva della soggettività giuridica ma dotata di autonomia patrimoniale e la rete soggetto, quest'ultima su scelta delle parti. Si tratta di due binari paralleli in quanto per entrambi è rimasta inalterata la regola della responsabilità patrimoniale limitata secondo la quale delle obbligazioni contratte in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune.

Tale scelta, tuttavia, conduce a chiedersi quale sia la distinzione tra rete patrimonio autonomo e la rete soggetto.

Leggendo l'attuale disciplina del contratto di rete, l'unica distinzione che viene fatta dal legislatore è che *«l'organo comune agisce in rappresentanza della rete, quando essa acquista soggettività giuridica e, in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto salvo che sia diversamente disposto nello stesso»*.

Ma giustamente si osserva che il rinvio alla regola della rappresentanza organica, piuttosto che al mandato collettivo, è un effetto e non l'indice di una soggettività che comunque risulta priva di altri ulteriori elementi, quali la presenza di un apparato organizzativo, l'imputazione dei beni e dell'attività, la trascrizione dei beni a nome della rete, ecc.

Del resto, nel mondo del diritto il ricorso alla personificazione ed alla soggettivazione costituiva la via per spiegare una regola positiva di autonomia patrimoniale: nella vigente disciplina del contratto di rete il procedimento sembra muoversi in una direzione inversa, in quanto si attribuisce una soggettività giuridica di comodo o nuda che non sembra aggiungere ulteriori e importanti elementi di disciplina rispetto alla disciplina della rete patrimonio autonomo²⁶⁸.

Infatti, l'espressa previsione normativa della soggettività desta perplessità di natura metodologica e concettuale, in quanto deriva dal tentativo, in principio improprio quando proviene dal legislatore, di voler qualificare, oltre che descrivere, le fattispecie che egli stesso prevede. Il riconoscimento della soggettività ad un centro di imputazione dovrebbe infatti spettare all'interprete e non al legislatore. Non mancano, certo, casi in cui il legislatore

²⁶⁶ Queste le osservazioni di BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 48.

²⁶⁷ BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 50.

²⁶⁸ BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 49.

riconosce a persone fisiche o a iniziative impersonali o pluripersonali la personalità giuridica, ma del tutto originale è invece il richiamo alla soggettività, categoria utilizzata dalla dottrina proprio per spiegare fenomeni di autonomia patrimoniale imperfetta²⁶⁹.

In sostanza, l'opzione della soggettività non è corredata da una disciplina civilistica distinta ed ulteriore dalle reti prive di soggettività, specie con riferimento all'autonomia patrimoniale, in grado di giustificare una differenza tra le due tipologie di reti.

Tale perplessità, del resto, si riflette sulla complementare possibilità, concessa dal legislatore, di dar vita ad una rete, dotata di un fondo comune autonomo e di un organo comune, ma priva di soggettività giuridica.

In conclusione, merita di essere evidenziato che con il comma 5-bis, lett. a), dell'art. 36 Dl. 197/2012, viene altresì inserita all'art. 34 del Codice dei contratti pubblici (relativo ai soggetti cui possono essere affidati i contratti pubblici) la lett. ebis). A conferma dell'interesse pubblico verso le forme di aggregazione imprenditoriale, specie nella forma reticolare, oggi si consente alle imprese che aderiscono alla rete di partecipare alle procedure di affidamento dei contratti pubblici²⁷⁰.

6.7 I tratti caratteristici del contratto di rete: collaborazione interimprenditoriale, innovazione e competitività

Nonostante le numerose modifiche ad un istituto estremamente giovane, il dato costante che occupa un ruolo centrale all'interno della disciplina è certamente lo scopo cui tendono gli imprenditori aderenti al contratto: *«con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato»*. L'importanza di tale scopo è del resto confermata dall'espressa richiesta che il contratto indichi gli *«obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate con gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi»*.

La centralità dell'innovazione e della competitività giustifica, peraltro, l'interesse pubblicistico che ispira la disciplina della rete²⁷¹: non qualunque forma di collaborazione imprenditoriale risulta agevolata, ma solo quella diretta a perseguire gli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva, dei cui benefici possono godere non solo le imprese direttamente coinvolte, ma anche l'economia nazionale nel suo complesso²⁷².

Lo scopo perseguito dagli operatori economici è raggiungibile secondo differenti modulazioni di collaborazione, che vanno dalla collaborazione in senso stretto in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese, allo scambio di informazioni o di prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica, sino all'esercizio in comune di una o più attività rientranti nell'oggetto delle proprie imprese.

²⁶⁹ SCIUTO, *Imputazione e responsabilità nel contratto di rete (ovvero dell'incapienza del patrimonio separato)*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 63.

²⁷⁰ Il comma 15bis del successivo art. 37 del Codice prevede che le disposizioni previste per le RTI trovino applicazione, in quanto compatibili, alle aggregazioni tra le imprese aderenti al contratto di rete.

²⁷¹ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, Studio Consiglio Nazionale del Notariato, 1, 2011, p. 2.

²⁷² Afferma sul punto CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 31 che *«non tutte le attività comuni possono generare una rete ma solo quelle con obiettivi strategici. Dunque il contratto di rete può essere impiegato solo per la realizzazione di tali obiettivi. Altri strumenti andranno usati per forme di collaborazione non strategica»*.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Il tratto tipico del contratto, che investe in via diretta o strumentale il profilo della causa²⁷³, è quindi costituito dalla collaborazione tra imprenditori finalizzata all'incremento condiviso di innovazione e competitività.

La collaborazione è diretta a realizzare l'interdipendenza tra le attività delle imprese in rete che può accrescere, ove ben governata, la competitività individuale delle singole partecipanti sui mercati di ciascuna e su quello della rete. L'interdipendenza costituisce a sua volta il riflesso di una condivisione del rischio di impresa, estranea al classico contratto bilaterale di scambio, ma non a forme di operazione economica complessa cui danno luogo contratti bilaterali di scambio collegati.

Le forme di collaborazione interimprenditoriale possono crescere di intensità, muovendo dallo scambio di informazioni e prestazioni all'esercizio in comune di attività ma possono altresì variare in relazione all'oggetto sociale di ciascuna impresa, passando dal puro coordinamento di attività simili, alla complementarità di attività diverse che concorrono alla produzione di nuovi beni e servizi²⁷⁴.

Punto di partenza e di arrivo del contratto di rete è, in ogni caso, l'impresa.

Già nella sua fase genetica, sotto il profilo soggettivo, il contratto poteva essere concluso solo tra imprese. Al riguardo è interessante notare come il legislatore del 2010, nonostante la virata contrattualistica che ha ispirato la relativa disciplina, abbia sostituito l'originaria formula con quella già impiegata dal codice civile per indicare i soggetti legittimati a dar vita ad un consorzio. In origine, infatti, la norma così disponeva: «*con il contratto di rete due o più imprese si obbligano ad esercitare*». Con il DL 78/2010 viene riformulato l'*incipit* della disposizione, utilizzando il medesimo impiegato dall'art. 2602: con il contratto di rete/consorzio «*più imprenditori*» perseguono lo scopo di/istituiscono un'organizzazione comune.

La norma non distingue gli imprenditori in base all'attività svolta né alla dimensione dell'impresa, sicché possono aderire alla rete tanto imprenditori commerciali quanto agricoli, siano essi piccoli o medio/grandi. Il contratto di rete, quindi, certamente nato per facilitare le aggregazioni tra piccole e medie imprese non vede in queste gli unici utilizzatori, ben potendo anche imprese di grandi dimensioni concludere contratti di rete con altri imprese, anche di piccole dimensioni.

In base alla disciplina ed agli obiettivi di politica legislativa sottesi, paiono invece esclusi gli enti di erogazione e i professionisti²⁷⁵. Dal complesso della disciplina si ricava, inoltre, che possono stipulare un contratto di rete tanto imprese che esercitano la medesima attività quanto imprese che agiscono in settori complementari²⁷⁶.

La rete è immaginata come naturalmente aperta, salva in ogni caso la possibilità per i contraenti di escludere nuove adesioni²⁷⁷, come peraltro previsto in via generale anche dall'art. 1332 cod. civ. con riferimento ai contratti plurilaterali²⁷⁸.

²⁷³ MOSCO, *Il contratto di rete dopo la riforma: che tipo!*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 31. Per un approfondimento sul tema vedi SCOGNAMIGLIO, *Il contratto di rete*, cit., p. 961.

²⁷⁴ CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi*, cit., p. 123.

²⁷⁵ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 4. Sul punto v. anche MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 843.

²⁷⁶ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 4.

²⁷⁷ Considerata la tendenziale analogia di scopi tra la rete ed il consorzio potrebbe applicarsi anche ai primi quell'interpretazione, invero maggioritaria, che ammette per il consorzio la derogabilità convenzionale della previsione concernente l'adesione dei nuovi partecipanti (così VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 946, nota 13). Sulla

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

L'impresa ritorna anche nell'oggetto del contratto, in quanto le variegate ipotesi richiamate dalla norma sono comunque sintetizzabili nella collaborazione nell'esercizio delle rispettive imprese.

La collaborazione, quindi, costituisce l'oggetto del contratto, seppur nella sua configurazione quanto mai ampia. All'originario esercizio in comune di una o più attività rientranti nei rispettivi oggetti sociali, si è infatti aggiunto la collaborazione in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese nonché il mero scambio di informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica²⁷⁹.

Si è quindi cercato di ampliare le fattispecie in merito alle quali è possibile utilizzare il contratto di rete.

Da ultimo, l'impresa è il fine del contratto stesso, il che evidenzia la strumentalità del contratto di rete rispetto alle parti aderenti²⁸⁰: la collaborazione deve essere finalizzata all'accrescimento di innovazione e competitività delle imprese che vi partecipano²⁸¹.

È certamente condivisibile l'osservazione secondo la quale la congiunzione "e" che lega i termini "individualmente" e "collettivamente" richieda un accrescimento dell'innovazione e della competitività non solo di una o alcune delle imprese aderenti. Il contratto, in altri termini, deve fornire un beneficio a tutte le imprese: l'incremento deve essere a un tempo individuale e collettivo, deve cioè riguardare tutte le imprese in rete, in termini che possono essere quantitativamente e qualitativamente diversi, ma che non possono essere tali da concentrarlo solo su una o alcune imprese della rete, escludendo le altre²⁸².

Diverse interpretazioni si sono invece prospettate con riferimento al rapporto tra innovazione e competitività²⁸³.

Taluni, ritenendo i due obiettivi anche alternativi tra loro, affermano che questi evidenziano, in sostanza, la necessità che l'attività svolta dalle imprese in rete si ponga in posizione di servizio rispetto alle attività che le imprese svolgono e continuano a svolgere in proprio.

Ecco allora che il programma di rete può affidare a imprese che svolgono la medesima attività o che agiscono in settori complementari, il compito di svolgere una porzione del programma, con l'obiettivo di conseguire lavori complessi che le imprese singole non avrebbero potuto svolgere con la propria attività, senza che ciò possa influire sulla capacità innovativa delle stesse.

possibilità che le parti possano escludere l'adesione al consorzio di nuovi aderenti v. BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 443; FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 123; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 380 e PERONE, *L'interesse consortile*, cit., p. 8. Contra GABRIELLI, *Sui contratti necessariamente aperti*, in *Riv. dir. civ.*, 1, 1982, p. 557.

²⁷⁸ In questo senso MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 11.

²⁷⁹ Afferma MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31 e pag. 32, nota 14, che la disposizione richiede. Sullo scambio d'informazione e conoscenze in chiave collaborativa nel campo delle biotecnologie e degli altri settori ad alta innovazione si veda V. FALCE, *Sistemi di rete e innovazione nei nuovi settori della tecnica. Cenni sui modelli cooperativi*, in *Dir. Autore*, 2010, p. 229.

²⁸⁰ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 2.

²⁸¹ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31.

²⁸² MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31.

²⁸³ Il mancato raggiungimento dei quali opera, in ogni caso, non sul piano della validità del contratto, bensì su quello dello scioglimento dello stesso per mancato raggiungimento dello scopo (SCOGNAMIGLIO, *Il contratto di rete*, cit., p. 75).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Il contratto di rete potrebbe quindi essere utilizzato per creare una sinergia o una integrazione capaci di garantire maggiore competitività alle imprese partecipanti, le quali possono così concorrere per ottenere commesse alle quali singolarmente non avrebbero potuto aspirare²⁸⁴.

Altra dottrina ha adottato un'interpretazione restrittiva, ritenendo che gli obiettivi di innovazione e competitività siano tra loro legati, nel senso che l'incremento dell'innovazione deve essere funzionale a quello della competitività e quest'ultimo va perseguito attraverso il primo²⁸⁵.

In sostanza il contratto di rete, per poter essere considerato tale, dovrebbe necessariamente accrescere la capacità innovativa di tutte le imprese che vi partecipano in modo tale da incrementare, altresì, la competitività sul mercato.

Un contratto che garantisca una maggiore competitività, non derivante da una maggiore capacità innovativa non potrebbe essere qualificato, quindi, come contratto di rete secondo il Dl. 5/2009.

Le differenze tra le due interpretazioni richiamate possono essere tuttavia mitigate se si considera che l'innovazione, oltre che tecnologica, può essere anche organizzativa²⁸⁶.

In questo senso, la capacità innovativa e la competitività potrebbe essere raggiunta non solo mediante l'istituzione di un laboratorio di ricerca o il coordinamento di un progetto di ricerca articolato in fasi, ciascuna di competenza di una diversa impresa aderente, ma anche mediante la condivisione di standard di produzione o metodi di certificazione di qualità all'interno di una rete di subfornitura, mediante il coordinamento di un sistema distributivo orientato alla ricerca di nuovi mercati o, ancora, mediante l'amministrazione, conclusione ed esecuzione di contratti di appalto da parte degli aderenti o l'impiego di nuove strategie di marketing²⁸⁷.

6.8 Il contratto di rete nella prassi

Come si è detto nelle pagine precedenti, la rete di imprese è un fenomeno diffuso, soprattutto nell'economia italiana, che attraverso le sinergie e la collaborazione tra le imprese aderenti, consente a queste ultime di raggiungere mercati e risultati che da sole non avrebbero potuto raggiungere.

Si è visto anche come il fenomeno reticolare assuma vesti giuridiche differenti, potendo prendere le forme del consorzio, della catena distributiva o produttiva, del collegamento negoziale, ecc.

Il contratto di rete, disciplinato dal Dl. 5/2009 è un istituto giovane, che fornisce un nuovo strumento alle imprese per disciplinare i propri progetti di collaborazione e che già in questi pochi anni ha dimostrato di essere apprezzato dalla prassi commerciale.

Si tratta di un istituto estremamente "elastico" che lascia alle parti ampia libertà contrattuale.

Le imprese che intendono collaborare possono costituire reti entificate e reti dotate di un organo comune e di un fondo comune ma non entificate perché prive di un'autonomia

²⁸⁴ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 2

²⁸⁵ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31

²⁸⁶ CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi*, cit., p. 115.

²⁸⁷ Questi gli esempi suggeriti da IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 32.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

organizzazione. Ancora, le parti possono convenire di incrementare la propria competitività e innovazione attraverso sinergie che non necessitano né di un fondo né di un organo comune.

Di fronte ad una tale elasticità della fattispecie in commento (non a caso si è parlato più che di contratto di rete, di “contratti di rete”²⁸⁸) può essere interessante osservare come gli operatori economici abbiano in concreto utilizzato tale strumento.

Sebbene tale analisi, infatti, fuoriesca dai compiti propri del giurista, essa offre comunque indicazioni utili per valutare come le interpretazioni suggerite in questo scritto possano acquisire rilievo nella realtà economica.

Se questi sono i propositi, estremamente utile al fine che ci si è proposti è l’approfondito studio che ha preso in esame i contratti censiti da Unioncamere fino al 5 dicembre 2011, il quale tiene conto, per alcuni aspetti, anche dell’estrazione di dati Unioncamere del 21 aprile 2012 e che viene in questa sede ulteriormente aggiornato con i dati disponibili al 1° aprile 2013. Ricerca che muove dalla considerazione che «*il contratto di rete introdotto dalla normativa recente ha una nozione ampia ma una disciplina scarna; solo una puntuale analisi del contenuto degli specifici contratti conclusi dalle parti consente di comprendere perché e come lo strumento è utilizzato, specie se si riesce a coglierne il piano industriale sottostante e le effettive dinamiche che il disegno contrattuale realizza. Valutare dunque l’impatto del contratto e la tipologia di reti che emerge comporta una verifica empirica*»²⁸⁹.

Tale ricerca mostra un crescente ricorso al contratto: nel 2010 sono stati registrati 25 contatti, l’anno seguente 189 contratti e nella prima metà del 2012 già 113 contratti, sino ad un totale di 768 contratti nell’aprile del 2013, per complessivi 3.964 soggetti coinvolti, di cui 3.953 imprese (2.659 società di capitali, 522 società di persone, 431 imprese individuali, 276 cooperative nonché 65 altri enti non meglio specificati), 7 fondazioni, 4 associazioni²⁹⁰.

È interessante osservare che meno della metà dei contratti insistono su una sola provincia (315) mentre 244 insistono su due province e ben 209 su tre o più province (di cui 25 su più di 5 province e uno su 18 province). Ben 68 contratti insistono su tre o più regioni.

Nord Ovest e Nord Est vedono lo stesso numero di contratti conclusi (rispettivamente 300 e 299, che coinvolgono rispettivamente 1220 e 1024 soggetti). Minori, ma più numerosi in termini di partecipanti, i 209 contratti del Centro, che coinvolgono 1024 soggetti, mentre il Sud e le isole riportano 155 contratti che coinvolgono 696 soggetti²⁹¹.

²⁸⁸ TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di impresa e simmetrie del sistema fiscale - Quale regime fiscale per il “nuovo” contratto di rete?*, in *Dial. trib.*, 6, 2011, p. 603.

²⁸⁹ Il riferimento è alla ricerca della FONDAZIONE BRUNO VISENTINI, promossa da RetImpresa-Confindustria e da Unioncamere, dal titolo *Contratti di rete: un’analisi comparativa*, coordinata dai proff. Cafaggi e Mosco nell’ambito del laboratorio sulle reti d’impresa, coordinato dal prof. Cafaggi, i cui risultati sono pubblicati nell’*executive summary I contratti di rete stipulati nel 2010-2011: le prime evidenze*, redatto a cura dei proff. Cafaggi, Iamiceli e Mosco, con la collaborazione di Bebbier, Corradi, Corsi, Cremona, Ferrari, Mangione, sul sito www.starnet.unioncamere.it/download.php?id=19860 i cui primi risultati, aggiornati al 5 dicembre 2011 sono riportati e analizzati in CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. XVII.

²⁹⁰ Dati risultanti dal monitoraggio sui Contratti di rete di Unioncamere, su dati Infocamere, aggiornati ad oggi al 1° aprile 2013, disponibili su www.unioncamere.gov.it/P42A1675C189S123/I-Contratti-di-Rete--Rassegna-dei-principali-risultati-quantitativi.htm

²⁹¹ Dal momento che uno stesso Contratto di rete può coinvolgere diversi ambiti regionali, non è possibile attribuire ciascun Contratto a una sola regione. Pertanto, l’aggregazione dei Contratti di rete regionali risulta differente dal numero complessivo dei Contratti

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Lombardia (253 contratti con 983 partecipanti), Emilia Romagna (185 contratti con 599 partecipanti) e Veneto (102 contratti con 307 partecipanti) le regioni con più di 100 contratti registrati.

Interessante la graduatoria delle province per numero dei soggetti nei contratti di rete, che vede tra le prime sei città Milano con 305 soggetti e 147 contratti (esclusa Monza-Brianza), Brescia con 171 soggetti e 56 contratti, Firenze con 171 soggetti e 42 contratti, Roma con 155 soggetti e 69 contratti, Modena con 147 soggetti e 59 contratti e Bologna con 144 soggetti e 65 contratti. Al 12° posto Torino, preceduta da Lucca, Chieti, Bergamo, Perugia e Verona.

Con riferimento ai settori e macrosettori coinvolti, questa la ripartizioni dei soggetti aderenti alla rete

Settore	soggetti	Settore	soggetti
Agricoltura, silvicoltura	194	Altre attività di estrazione da cave	5
Industrie alimentari	176	Sistema moda	192
Beni per casa e tempo libero	245	Altre ind. manifatturiere	100
Chimica, gomma, plastica	108	Lavoraz. metalli	327
Elettronica	163	Meccanica e mezzi di trasporto	245
Public utilities (energia, gas, acqua, ambiente)	30	Costruzioni e bioedilizia	390
Commercio all'ingrosso	246	Commercio al dettaglio	85
Servizi di trasporto, logistica e magazzinaggio	82	Servizi di alloggio e ristorazione; servizi turistici	91
Servizi dei media e della comunicazione	35	Servizi informatici e delle telecomunicazioni	245
Servizi finanziari e assicurativi	38	Servizi operativi di supporto alle imprese e alle persone	153
Servizi avanzati di supporto alle imprese	471	Istruzione e servizi formativi privati	51
Sanità, assistenza sociale e servizi sanitari privati	105	Servizi culturali, sportivi e altri servizi alle persone	155
Non classificate Ateco	23	Associazioni	3
Enti morali/Fondazioni	6		

Macrosettore	Numero di imprese
Agricoltura	194
Attività estrattive	5
Industria in senso stretto	1.556
Public utilities (energia, gas, acqua, ambiente)	30
Attività commerciali	331
Costruzioni/Edilizia	390
Servizi alle imprese	1.024
Altri servizi	402
Non classificate Ateco	21

La menzionata ricerca evidenzia come le reti orizzontali (tra fornitori di pari o contiguo livello oppure tra produttori finali o tra imprese di distribuzione) rappresentino il 57,5% del totale e presentino ampia varietà negli sbocchi operativi: dalla condivisione di metodi industriali per l'offerta integrata di prodotti o servizi complementari, alla semplice promozione di tali prodotti; dallo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo di interesse comune, alla condivisione del portafoglio clienti o fornitori.

Nelle reti verticali l'obiettivo è il governo più efficiente di una parte della filiera. Le imprese già legate da rapporti bilaterali di lungo periodo decidono di coordinarsi per lo svolgimento di attività comuni che vanno dalla implementazione di standard ambientali o di certificazione di qualità fino alla svolgimento di ricerca.

La vocazione al mercato è, invece, più accentuata rispetto a quella di servizi per gli aderenti.

Con riguardo agli ambiti operativi del programma di rete, si nota una prevalente funzione di promozione commerciale, ricerca e sviluppo.

Ambiti operativi del programma di rete	Numero di contratti di rete (tot. 214, ma con esiti cumulabili)
Promozione commerciale	180
R&S, Ideazione e Progettazione	159
Creazione di un marchio collettivo	130
Internazionalizzazione	126
Adozione di protocolli di produzione	109
Selezione dei fornitori	100
Altre attività	90
Distribuzione di prodotti degli aderenti	87
Coordinamento dell'offerta di beni/servizi per il mercato	82
Attività di reperimento delle risorse finanziarie	77
Consulenza, servizi amministrativi e finanziari	61
Selezione dei clienti/committenti	53
Realizzazione congiunta o coordinata di uno specifico prodotto	42
Realizzazione di un progetto industriale	9

Estremamente rilevanti sono anche le conclusioni in merito alle decisioni assunte dagli aderenti.

Queste sono in genere assunte a maggioranza, il più delle volte a maggioranza per teste, mentre altri criteri sono residuali.

Si precisa, inoltre, che questo vale anche in contratti nei quali i conferimenti sono differenziati per aderente: la ricerca del consenso e l'importanza condivisa di una partecipazione attiva e diffusa sono alla base di una *governance* allargata con riguardo alle decisioni non solo organizzative, ma anche strategiche.

Criteri di decisione degli aderenti	Numero di contratti
Unanimità	29
Maggioranza per teste	122
<i>di cui prevedono l'unanimità per le sole modifiche contrattuali</i>	20
Maggioranza per quote	8
Criterio misto per tipologia di decisione (<i>unanimità e maggioranza per teste</i>)	13
Unanimità, salvo il caso di aumento del numero di aderenti oltre soglia (<i>prevista maggioranza per teste</i>)	11
Regolata la sola modificazione del contratto (<i>unanimità</i>)	9
Mancata regolazione dei criteri di decisione nel contratto	22

Gli aderenti decidono prevalentemente secondo un metodo collegiale analogo a quello adottato nelle organizzazioni associative dotate di organi in senso proprio. Del resto, si osserva come in diversi contratti la riunione degli aderenti assuma anche formalmente il nome di assemblea.

Metodo di decisione	Numero di contratti
Metodo collegiale puro (<i>convocazione, riunione, discussione collegiale, voto</i>)	147
Metodo collegiale attenuato (<i>si assicura la sola consultazione di tutti anche al di fuori di una vera e propria riunione collegiale</i>)	7
Assenza di collegialità (<i>si definisce il solo criterio decisionale – es. maggioritario – senza richiedere che il consenso della maggioranza sia acquisito mediante consultazione di tutti o mediante un vero e proprio procedimento decisionale di natura collegiale</i>)	38
Profilo non regolato nel contratto	22

Quanto all'organo comune, poi, la grandissima maggioranza dei contratti opta per la sua costituzione (205 contratti su un totale di 214). L'organo comune ha la funzione primaria di gestire il programma di rete ma spesso i contratti gli attribuiscono anche funzioni più ampie di governance della rete.

Dalla lettura dei vari contratti, sono stati individuati quattro modelli organizzativi.

Il primo vede un organo comune composto da tutti gli aderenti o loro rappresentanti; nel secondo, l'organo (sempre onnicomprensivo) prevede una soglia oltre la quale l'organo diventa pluripersonale non onnicomprensivo; il terzo individua un organo pluripersonale dove i componenti sono in numero inferiore alle imprese che partecipano alla rete e, in fine, non mancano ipotesi di modelli monocratici, in cui l'organo comune è composto da una sola persona (il 16% dei casi).

Passando al fondo comune, l'autofinanziamento della rete mediante fondo comune è previsto dal 90% dei contratti, per i quali scarsi o nulli sono i riferimenti allo strumento dei patrimoni destinati. I conferimenti sono prevalentemente in denaro, mentre le ipotesi di conferimenti in natura sono rare.

Quanto concerne i proventi ricavati dalla realizzazione del programma di rete, solo nel 15% dei contratti si stabilisce espressamente a chi spettino i proventi ricavati nel corso nell'attuazione del programma di rete. Il criterio adottato, nei casi in cui esiste una clausola specifica, non è mai quello della distribuzione paritaria per teste. Nella maggior parte dei casi (20 su 33) si ha riguardo all'apporto dato da ciascuno all'attività svolta nella rete, mentre solo in 6 contratti si prevede un'assegnazione in base all'entità del conferimento.

La partecipazione all'attività, dunque, incide sull'assegnazione dei proventi ricavati nell'ambito del programma di rete più della misura dei conferimenti²⁹².

²⁹² Dati ed osservazioni estrapolate dalla ricerca della FONDAZIONE BRUNO VISENTINI, *cit.*.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

CAPITOLO II

SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA E IMPUTAZIONE DEI REDDITI

SOMMARIO:

1 La collaborazione tra imprese e la soggettività tributaria nell'imposizione reddituale - 1.1 La questione della soggettività dei raggruppamenti tra imprese - 1.2 Brevi cenni sulla teoria generale della soggettività tributaria - 1.3 La soggettività degli enti nell'imposizione diretta - 1.4 Aggregazioni tra imprese che adottano modelli societari - 1.5 Aggregazioni tra imprese che adottano il modello consortile - 1.6 Il GEIE - 1.7 Aggregazioni tra imprese temporanee - 1.8 Segue: analogie e differenze fra raggruppamenti temporanei e consorzi - 1.9 Segue: società di fatto e tassazione per trasparenza - 1.10 Segue: possibili conclusioni in tema di soggettività delle organizzazioni create nell'ambito di un raggruppamento temporaneo - 1.11 I distretti: soggettività e tassazione consolidata (rinvio) - **2 L'imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione** - 2.1 Il problema dell'imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione tra imprese - 2.2 Possesso del reddito e imputazione - 2.3 Mandato e imputazione: il mandato con rappresentanza - 2.4 Segue: il mandato senza rappresentanza - 2.5 Scopo mutualistico e imputazione - 2.6 Segue: la strumentalità dell'organizzazione comune e il pericolo di un'eccessiva svalutazione dell'elemento soggettivo - 2.7 Possibili conclusioni in tema di imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione tra imprese - **3 La soggettività passiva e l'imputazione dei redditi nel contratto di rete** - 3.1 Il contratto di rete: contratto plurilaterale tipico con comunione di scopo - 3.2 La soggettività tributaria della rete - 3.3 Segue: patrimonio e responsabilità della rete - 3.4 Segue: organo comune e gestione della rete - 3.5 Possibile ricostruzione in tema di soggettività e imputazione dei redditi nel contratto di rete - 3.6 Segue: rete contratto (con o senza organo comune e fondo patrimoniale) - 3.7 Segue: rete soggetto iscritto e rete soggetto "*ex contractu*"

1 La collaborazione tra imprese e la soggettività tributaria nell'imposizione reddituale

1.1 La questione della soggettività dei raggruppamenti tra imprese

Si è visto nel capitolo precedente come il fenomeno della collaborazione interimprenditoriale sia un fenomeno nel quale vengono ricomprese fattispecie molto diverse tra loro, in cui le imprese coordinano le proprie attività per la realizzazione di un progetto comune ma senza, tuttavia, rinunciare alla propria autonomia.

Tale fenomeno - economico prima ancora che giuridico - non trova all'interno dell'ordinamento un istituto *ad hoc* capace di disciplinarlo in modo completo e sistematico.

Nella prassi, infatti, le imprese che intendono collaborare ricorrono ad istituti giuridici che vengono adattati alle esigenze specifiche mediante particolari pattuizioni che spesso danno origine a contratti atipici, per i quali si rende necessario determinare, di volta in volta, la disciplina applicabile.

Le differenze tra una forma di collaborazione e l'altra si manifestano, in particolare, sotto il profilo dell'intensità dell'integrazione. Quest'ultima può essere "leggera" ed essere realizzata mediante accordi che "rimangono" nell'ambito contrattuale e che non danno vita, quindi, ad organizzazioni distinte dalle imprese stesse. In molti casi, invece, quando il progetto di cooperazione è particolarmente complesso e strutturato, le imprese creano

un'autonoma figura cui viene affidato il compito di coordinare l'attività comune ovvero di svolgerla, in tutto o in parte. Nascono, così, nuovi soggetti tipici, quali le società, i consorzi, ecc. aventi una funzione strumentale alla realizzazione del progetto comune ma ai quali, in ogni caso, si applica la disciplina prevista per tali enti.

In concreto, può risultare tuttavia complesso ricondurre l'accordo raggiunto all'interno dell'una o dell'altra categoria.

Il fenomeno reticolare si colloca a mezza via tra l'"organizzazione" e il "contratto" e ciò comporta problemi classificatori sotto il profilo giuridico quando le parti non ricorrono ad un modello tipico per disciplinare i propri rapporti ovvero quando utilizzano sì un modello tipico, ma caratterizzato da una disciplina carente che lascia ampio spazio alla libertà contrattuale delle parti.

Questo processo di inquadramento della fattispecie concreta all'interno degli schemi giuridici diviene essenziale nel campo dell'imposizione diretta proprio in ragione della natura personale dell'imposizione che, in quanto tale, impone di distinguere quegli accordi che danno vita a soggetti in grado di "possedere" i redditi, dalle operazioni che tali redditi generano.

Un corretto inquadramento degli accordi di cooperazione diviene essenziale in quanto il TUIR e le altre disposizioni fiscali impongono ai soli soggetti passivi diversi obblighi, sia formali che sostanziali, in un quadro generale caratterizzato dalla crescente complessità delle forme di imposizione derivante, da un lato, dal progressivo aumento del prelievo e, dall'altro, proprio dal continuo arricchimento della mutevole fenomenologia economica e giuridica che richiede l'adeguamento della legislazione tributaria a realtà sempre più diversificate²⁹³.

L'esigenza di inquadrare l'aggregazione all'interno delle categorie tributarie, peraltro, assume una connotazione fisiologica e non, per così dire, "patologica" ed eventuale come avviene nel diritto comune, in quanto l'esigenza di stabilire quale regime impositivo applicare all'accordo si impone sempre e comunque²⁹⁴.

Ciò premesso, le diverse opinioni espresse dalla dottrina civilistica circa la possibilità di inquadrare il contratto di rete quale contratto associativo dotato di un'autonoma soggettività giuridica inducono a sviluppare l'analisi della soggettività tributaria con specifico riferimento all'imposizione diretta, settore nel quale il tema della soggettività è da sempre collegato, in un rapporto di confronto/contrapposizione, con quello della soggettività di diritto comune.

1.2 Brevi cenni sulla teoria generale della soggettività tributaria

Secondo la concezione tradizionale, sostenuta in particolare nella prima metà del secolo scorso su influsso della dogmatica di stampo tedesco, "soggetto di diritto" è una persona, fisica o giuridica, in possesso della capacità giuridica la quale comporta la possibilità di essere titolare, dal lato attivo o passivo, di rapporti giuridici (diritti o obblighi)²⁹⁵.

Secondo tale partizione - ancora oggi accolta dal codice civile - i soggetti di diritto si distinguono tra persone fisiche - individui di specie umana - e persone giuridiche, ovverosia enti diversi dalle persone fisiche alle quali l'ordinamento riconosce del pari la possibilità di esser titolari di diritti e obblighi. All'interno della categorie "persone giuridiche" rientrano gli

²⁹³ DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 1.

²⁹⁴ BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, p. 40.

²⁹⁵ V. FALZEA, *Capacità (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, p. 8.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

enti collettivi composti da pluralità di persone, i patrimoni non appartenenti ad alcuna persona fisica ed amministrati da persone che non ne partecipano nonché gli Stati e gli altri soggetti del diritto internazionale.

Secondo tale impostazione, quindi, la soggettività è il *genus* che racchiude le *species* della personalità giuridica e della personalità fisica²⁹⁶.

Tale ricostruzione è stata criticata da parte della dottrina²⁹⁷, la quale ha sostenuto che unici soggetti dell'ordinamento sono le persone fisiche e che la persona giuridica altro non è che una espressione abbreviata d'un complesso di norme che si riferiscono non già a soggetti diversi dalle persone fisiche bensì, di volta in volta, ai soci dell'associazione riconosciuta, della società ovvero agli amministratori della fondazione: «*soltanto gli individui possono essere titolari di bisogni e, quindi d'un interesse al soddisfacimento di tali bisogni, e quindi di diritti a tutela di tale interesse, e che ogni predicazione relativa a soggetto diverso da una persona fisica si risolve (ecco il concetto chiave) in una più complessa predicazione che riguarda, in realtà, solo persone fisiche*»²⁹⁸.

Secondo la dottrina oggi maggioritaria i soggetti di diritto si distinguono in tre categorie: (i) persone fisiche, (ii) persone giuridiche e (iii) organizzazioni, di beni e di persone, prive di personalità giuridica²⁹⁹ titolari di una capacità giuridica ridotta, nel senso che essa si riferisce solo alle posizioni collegate agli interessi che l'ordinamento in linea tassativa intende prendere in considerazione³⁰⁰.

Nella categoria dei soggetti di diritto privi di personalità giuridica, peraltro, si possono ulteriormente distinguere due sottocategorie, ovverosia i soggetti tipici non personificati e i soggetti atipici non personificati riconducibili a figure soggettive previste dal codice civile³⁰¹.

La soggettività giuridica, quindi, non è un concetto unico, ma richiama un insieme di possibili effetti giuridici, talora indipendenti fra loro, cosicché è pensabile la simultanea presenza di enti, qualificabili come soggetti, per i quali si verificano alcuni soltanto di tali effetti ed enti per i quali si verificano tutti.

Tra gli indici minimi che devono sussistere affinché un'entità possa essere definita "soggetto di diritto" sono stati individuati dalla dottrina "l'imputazione" e "la legittimazione", ovverosia la possibilità di imputare diritti ed obblighi all'ente e la correlata possibilità per quest'ultimo di trasferirli ad altri soggetti, "la responsabilità patrimoniale" la quale comporta che i beni imputati al soggetto costituiscono garanzia per l'adempimento delle obbligazioni

²⁹⁶ In questi termini PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, in *Enc. giur. Trecc.*, XXIX, Roma 1993, p. 1.

²⁹⁷ Ex multis, ASCARELLI, *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica*, in *Riv. dir. comm.*, 1945, I, p. 245; ID., *Personalità giuridica e problemi delle società*, in *Riv. soc.*, 1957, p. 981; D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, in *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, I, Milano, 1969, p. 241; GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1976; ID., *Delle persone giuridiche*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1969; ID., *Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona giuridica* (*Studi per un libro sulle persone giuridiche*), in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, p. 551.

²⁹⁸ Tale la sintesi offerta da PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, cit., p. 2.

²⁹⁹ Ex multis FALZEA, *Capacità*, cit., 1960, p. 8; FROSINI, *Soggetto del diritto*, in *Nss. dig. it.*, XVII, 1970, p. 813; RESCIGNO, *Capacità giuridica* (*Dir. civ.*), *Nss. dig. it.*, II, Torino, 1958, p. 873.

³⁰⁰ Cfr. AMATUCCI, *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Trecc.*, XXIX, Roma, 1994, p. 5 e l'ampia bibliografia ivi richiamata. Sul vedi anche VISENTINI, *La teoria della personalità giuridica ed i problemi della società per azioni*, in *Riv. soc.*, 1, 1999, p. 89.

³⁰¹ GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi. Scritti in onore di A. E. Granelli*, Roma, 1990, p. 518.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

lui imputabili e, infine, “l’unità” dell’ente e la sua “alterità” rispetto agli altri soggetti che lo compongono³⁰².

Nel diritto tributario, la “soggettività passiva” individua, in particolare, la possibilità per un’entità di avere la titolarità di situazioni giuridiche soggettive passive³⁰³, ovverosia l’idoneità del soggetto³⁰⁴ alla titolarità dell’obbligazione tributaria³⁰⁵.

La questione della soggettività tributaria è generalmente affrontata dalla dottrina tributaria in termini di confronto-contrapposizione rispetto all’area della soggettività civilistica. In particolare si discute se l’imputabilità dell’obbligazione tributaria presupponga l’idoneità alla imputazione di situazioni giuridicamente rilevanti nel diritto comune o se, per converso, alla capacità civilistica possa far riscontro una incapacità giuridica di diritto tributario³⁰⁶.

³⁰² Così PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, cit., p. 2 il quale conclude osservando che «solo gli effetti minimi dell’imputazione e della legittimazione (senza insostituibilità) competano alle associazioni non riconosciute, ai comitati, ai consorzi e alle società di persone, mentre alle persone fisiche e alle persone giuridiche competono anche gli ulteriori effetti dell’unità e dell’alterità (con insostituibilità)» la quale si sostanzia nel fatto che neppure la totalità dei partecipanti alla persona giuridica può sostituirsi ad essa, cioè ai suoi organi, in un qualsiasi comportamento rilevante. «Per quanto concerne la responsabilità patrimoniale, si è visto che il sistema delle deroghe legislative all’uno e all’altro principio rende in pratica difficile una linea di demarcazione sicura, a questo proposito, fra persone giuridiche e altre collettività. Viene così [...] convalidata l’intuizione di quella dottrina e di quella giurisprudenza che da tempo han sostenuto l’appartenenza d’una sorta di personalità minore (o quasi personalità o soggettività senza personalità) a certe collettività alle quali l’ordinamento non riconosce la personalità giuridica. Resta il problema di quegli altri enti (comunioni, condomini, patrimoni separati) che avrebbero, per così dire, le carte in regola per una disciplina assimilata a quella delle associazioni non riconosciute e delle società di persone, ma per i quali il codice non offre [...] neppure quei modesti spunti che ci hanno consentito di riconoscere imputabilità e legittimazione ad associazioni non riconosciute, società di persone, consorzi e comitati». Per ulteriori approfondimenti v. la dottrina richiamata nel testo da ultimo citato e, con particolare riferimento al profilo della responsabilità patrimoniale, BIANCA, *Diritto civile. La norma giuridica. I soggetti*, I, Milano, 1978, p. 283.

³⁰³ PÉREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 371.

³⁰⁴ La dottrina rammenta che accanto all’obbligazione tributaria in senso proprio, intesa quale obbligazione direttamente collegata ad una manifestazione di capacità contributiva, le norme tributarie prevedono una serie di ulteriori situazioni giuridiche che determinano una coesistenza d’una pluralità di rapporti funzionalmente collegati all’accertamento e alla riscossione del credito d’imposta e, pertanto, implicano la collaborazione di terzi soggetti cui è addossato il compito di collaborare con l’A.F. al fine di rendere più spedito il prelievo tributario o di garantire comunque il soddisfacimento della pretesa impositiva. Esiste, quindi, una duplice nozione di soggetto passivo di imposta. Con essa, infatti ben può intendersi sia il soggetto nei cui confronti si verifica la fattispecie tributaria in senso stretto sia, più genericamente, colui che può esser tenuto a rispondere verso l’ente creditore di adempimenti a rilevanza tributaria, siano essi di natura sostanziale che meramente formale (POTTO, *Soggetto passivo d’imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 1226).

³⁰⁵ CASTALDI, *Soggettività tributaria*, in Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, VI, Milano, 2006, p. 5612.

³⁰⁶ CASTALDI, *Soggettività tributaria*, cit., p. 5613. Per varie ricostruzioni del dibattito v. AMATUCCI, *Teoria dell’oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I, p. 1902; AMATUCCI, *Soggettività*, cit., p. 1; LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 143; NUSSI, *L’eredità giacente: profili ricostruttivi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, I, p. 150; PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 11; SACCHETTO, *L’imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Amatucci (a cura di), *Tratto di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 75; FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, p. 127. Favorevoli all’autonomia dei concetti di capacità giuridica e di capacità tributaria MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2000, p. 310; LUPOI, *Trusts*, Milano, 1997, p. 605; PUOTI, *La tassazione dei redditi del trust*, in Beneventi (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano, 1996, p. 322; VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del “consolidato nazionale”*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 415; DOMINICI, *La fiscalità dei patrimoni di destinazione*, in www.tributiimpresa.it; FIORENTINO, *Stabile organizzazione, centro di attività stabile e “nozione minime” in tema di soggetti passivi e di soggettività tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. 871; LAROMA JEZZI, *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006; FIORENTINO, *Riflessioni in tema di soggettività tributaria: il pensiero di Amatucci e la*

Taluni illustri Autori hanno sostenuto, in passato, che la soggettività tributaria potesse andare disgiunta dalla capacità giuridica di diritto comune³⁰⁷, ma successivamente è venuto diffondendosi e consolidandosi il convincimento che la soggettività tributaria non possa prescindere (in quanto presuppone) quella civilistica, in considerazione del fatto che l'integrazione della fattispecie impositiva implica la giuridica riferibilità degli eventi, situazioni, atti o attività assunti dal legislatore a presupposto d'imposta³⁰⁸.

Si afferma, in particolare, che «*se la posizione di chi realizza fatti sintomatici di capacità contributiva è connotabile sul piano della responsabilità all'adempimento e dell'assunzione del rischio in ordine all'esecuzione della prestazione, la legge può legittimamente riferire l'obbligazione d'imposta (od altre obbligazioni strumentali al procedimento) solamente a figure osservabili come potenziali titolari di un patrimonio*»³⁰⁹.

La tesi che vede nella soggettività di diritto comune un requisito per il riconoscimento di quella tributaria risulta ancor più avvalorata dopo che lo stesso concetto civilistico di soggettività è stato ampliato sino ad includere anche quelle entità sfornire del requisito della personalità giuridica, quali i menzionati soggetti tipici non personificati e i soggetti non personificati riconducibili a figure soggettive previste dal codice civile³¹⁰.

Quanto alle ipotesi di soggettivazione, ai fini fiscali, di figure che non hanno tale riconoscimento nel diritto civile (è il caso del *trust*) si osserva che ciò avviene proprio per la peculiarità del fenomeno negoziale che, realizzando una separazione patrimoniale di carattere reale, non consente la riferibilità della capacità contributiva manifestata a nessun altro soggetto e che, allo stesso tempo, è in grado di evidenziarsi quale centro di imputazione di rapporti in funzione di un nucleo di interessi predeterminati³¹¹. Tale riconoscimento ha, in altri termini, una valenza innovativa e asistemica³¹².

problematicità di questioni attuali, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, II, sez. II, Napoli, 2011, p. 53; LAROMA JEZZI, *La fiscalità dei trust aspettando il "trust di diritto italiano"*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2012, p. 587 a giudizio del quale la riforma del 2003 ha «*confermato un dato "di sistema"*, oltre che fornito un decisivo avallo alla interpretazione della clausola di chiusura del comma 2 dell'art. 73 TUIR nel senso che la nozione di soggettività tributaria IRES ivi delineata prescinde dalla capacità giuridica di diritto comune e che, dunque, il suo antecedente civilistico minimo sia in effetti "solo" la destinazione patrimoniale (con effetto reale)».

³⁰⁷ GIANNINI, *Istituzioni*, cit., p. 83; VANONI, *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario*, in Calamandrei-Cappelletti (a cura di), *Opere Giuridiche*, Milano, 1961, I, p. 425; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, p. 431. Per una rilettura del pensiero di Micheli v. GALLO, *La soggettività tributaria*, in *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, p. 47.

³⁰⁸ *Ex multis*, NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, p. 105; CORASANITI, *Patrimoni dedicati, finanziamenti destinati ad uno specifico affare e project financing: profili societari e fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. 324; SALVATI, *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004, p. 232. Nel precedente dibattito, negavano la configurabilità di una capacità giuridica speciale, limitata a rapporti di diritto tributario ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, p. 72; FALZEA, *Capacità*, cit., 1960, p. 26; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 267; BERLIRI, *Della cd. capacità di diritto tributario*, in AA.VV., *L'imposta di R.M. Incontri e scontri in dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949, p. 426.

³⁰⁹ GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 288.

³¹⁰ GALLO, *La soggettività*, cit., p. 518.

³¹¹ TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti*, cit., p. 602.

³¹² FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 236 il quale afferma, a p. 255, che la soggettivazione dei trust «*costituisce una regola residuale, introdotta per mere ragioni tecniche ed operante solo nelle ipotesi in cui non si possa adottare la soluzione di imputare i redditi ai beneficiari del trust, a cagione della assoluta indeterminazione degli stessi*». Nello stesso senso ID., *L'individuazione dei beneficiari e il regime della "trasparenza"*, in AA.VV., *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, 2008 p. 36. Contra CASTALDI, *Ulteriori spunti sulla regolamentazione tributaria del trust: la soggettività tributaria*, in *Dial. dir.*

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

In termini generali, quindi, si può affermare che la soggettività passiva (tributaria) è in primo luogo attribuibile alle persone fisiche e giuridiche, ma risulta estesa a tutta una serie di entità non personificate individuabili in relazione alla loro idoneità ad assumere obbligazioni di natura patrimoniale. Ciò non significa che il legislatore tributario ha voluto coniare nuove figure soggettive, ma soltanto che si è limitato a dare formalmente ingresso nella materia tributaria a tutte quelle entità collettive sfornite di personalità giuridica che anche in altri settori del diritto si manifestano come possibili autonomi centri di imputazione di situazioni giuridiche in quanto dotate di una sufficiente struttura unitaria nonché di un'autonomia patrimoniale e gestionale³¹³.

1.3 La soggettività degli enti nell'imposizione diretta

Emblematico, in questo senso, è l'art. 73, comma 1, del TUIR³¹⁴ - che richiama varie categorie di soggetti (società di capitali e affini residenti nel territorio dello Stato, enti residenti diversi aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, enti non commerciali residenti ed enti non residenti)³¹⁵, alle quali si collegano differenti discipline, soprattutto ai fini della determinazione della base imponibile - così come integrato dal secondo comma, il quale individua tra gli enti diversi dalle società, le persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.

Sebbene l'art. 73 TUIR non escluda espressamente dai soggetti passivi IRES le associazioni in partecipazione e le società personali ed associazioni professionali come, per contro, prevedeva l'art. 2 DPR. 598/73, la mancanza di soggettività IRES di tale figure risulta comunque dalla disciplina del TUIR e, in particolare, dagli artt. 5 e 44 del TUIR³¹⁶.

trib., 3, 2007, p. 357; CONTRINO, *Spunti in tema di beneficiari "individuati", possesso dei redditi e imputazione dell'obbligazione tributaria nel trust*, in *Dial. trib.*, 2008, p. 106.

³¹³ Così POTITO, *Soggetto passivo*, cit., p. 1241.

³¹⁴ Sul quale v. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 35 e l'ampia dottrina ivi richiamata. Di contenuto sostanzialmente analogo l'art. 87 vecchio TUIR e, ancor prima, l'art. 2, DPR. 598/1973, a mente del quale risultavano soggetti all'IRPEG: «a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività; b) gli altri enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale compresi i consorzi, le associazioni non riconosciute nonché le altre organizzazioni senza personalità giuridica non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario e autonomo ed escluse le società e associazioni indicate nell'art. 5 del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e le associazioni in partecipazione; c) gli enti pubblici e privati di cui alla precedente lettera b) non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale; d) le società e gli enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica, comprese le società e associazioni indicate nell'art. 5 del predetto decreto ed escluse le associazioni in partecipazione, che non hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale».

³¹⁵ Quadripartizione cui autorevole dottrina ha sostituito una tripartizione, distinguendo tra enti commerciali residenti, enti non commerciali residenti ed enti non residenti (TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1992, p. 131; MICCINESI, *I tributi diretti erariali*, in Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, p. 592; FERLAZZO NATOLI, *Il sistema tributario italiano. Lezioni*, Torino, 1993, p. 170).

³¹⁶ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 46.

Al riguardo, giova tuttavia rammentare che sebbene sia esclusa la soggettività passiva dei soggetti di cui all'art. 5 TUIR sotto il profilo sostanziale, non altrettanto può dirsi sotto quello formale e procedimentale. Le società di persone, infatti, assumono autonoma rilevanza avuto riguardo alla determinazione ed all'accertamento della materia imponibile, giacché obblighi strumentali alla determinazione del reddito (tenuta della contabilità, presentazione della dichiarazione, ecc.) e la soggettività passiva ai fini dell'accertamento, incombono direttamente sulla società³¹⁷. In questo quadro, l'accertamento unitario previsto dall'art. 40 del DPR. 600/1973 è direttamente efficace per quanto riguarda l'imposta dovuta dalla società e coinvolge anche le dichiarazioni dei soci³¹⁸.

Con riferimento ai profili sostanziali dell'IRES, il legislatore - confermando la precedente scelta normativa - ha inteso chiudere il sistema di tassazione diretta, assoggettando ad essa tutti i possibili centri di imputazione del reddito diversi dalle persone fisiche e dalle figure espressamente escluse (società di persone, Stato, Comuni, Regioni, Province e Comunità montane)³¹⁹. Ha, quindi, attribuito espressamente la soggettività passiva IRES³²⁰ alle persone giuridiche e ad una serie di figure tipiche, ed ha altresì inserito una previsione residuale, generica, imprecisa³²¹ e con potenzialità antielusive³²².

L'IRES (come già in precedenza l'IRPEG) costituisce un'imposta "soggettivamente residuale"³²³, che individua quali soggetti passivi tutte quelle entità, produttrici di un reddito unitario e autonomo, diverse dalle persone fisiche³²⁴.

Giova tuttavia precisare che il legislatore tributario, con tale previsione residuale, non ha introdotto una nozione di soggettività tributaria autonoma da quella di diritto civile³²⁵. La norma di chiusura che prevede che tra gli enti diversi dalle società debbano essere compresi

³¹⁷ TINELLI-MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, III, 2007, p. 51.

³¹⁸ Sul punto v. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988, p. 246, ID., *Il principio di trasparenza nell'accertamento unitario e nei giudizi autonomi*, in *Corr. trib.*, 16, 2001, p. 1165, TESAURO, *L'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 440 e TREMONTI, *Ancora sull'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 883.

³¹⁹ ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, p. 634.

³²⁰ Per un inquadramento sintetico, ma completo, sugli orientamenti di fondo che hanno giustificato e che giustificano la compresenza dell'IRPEF (e della incompiuta IRE) e dell'IRES (in precedenza l'IRPEG) vedi RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2004, p. 313. Sull'incompiuto «rovesciamento dei criteri di fondo della tassazione societaria» e del mancato abbandono della logica della tassazione progressiva del reddito complessivo in capo alle persone fisiche a favore di una tassazione del reddito soltanto e definitivamente là dove si produce v. FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2004, p. 489.

³²¹ MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, p. 454; TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 130; TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977 p. 212; TABELLINI, *Persone giuridiche (Imposta sul reddito delle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, 1983, p. 480; POTITO, *Soggetto passivo*, cit., p. 1243 secondo il quale «la formula utilizzata dal legislatore per designare la soggettività tributaria di entità non personificate [...] rimane comunque abbastanza vaga e generica e quindi idonea a suscitare qualche perplessità in merito all'esatta individuazione della categoria di soggetti in argomento»; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 67.

³²² ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 634; PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate*, cit., p. 13; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 97; MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, p. 1147.

³²³ FERLAZZO NATOLI, *Il sistema tributario*, cit., p. 169.

³²⁴ Di recente ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 283. Nello stesso senso DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, p. 162 il quale parla di «persone giuridiche di diritto tributario» per indicare una categoria più ampia delle persone giuridiche di diritto comune. Sul punto v. anche FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 328.

³²⁵ Convinzione prevalente in dottrina secondo SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 54.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

anche le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo³²⁶, mira a semplificare il riconoscimento della soggettività tributaria a quei complessi di persone e di beni rispetto ai quali la soggettività civilistica potesse apparire dubbia e stentasse ad affermarsi³²⁷.

Entrando nel dettaglio, tre sono gli elementi costitutivi della fattispecie soggettiva residuale: l'organizzazione, la non appartenenza e l'unitarietà ed autonomia del presupposto.

L'organizzazione rappresenta la predisposizione e il coordinamento di mezzi o persone per il raggiungimento di un determinato fine mediante l'esercizio di un'attività³²⁸. Si è così esclusa la soggettività dell'eredità giacente per assenza di un'autonoma organizzazione³²⁹.

L'appartenenza non deve essere intesa in genere come rapporto tra un bene e il suo proprietario e possessore, ma esprime la necessità che l'organizzazione sia un centro di

³²⁶ Dibattiti dottrinali si sono sviluppati sulla riconducibilità tra i soggetti passivi, dell'eredità giacente (CROXATTO, *Redditi delle persone fisiche (imposte sui)*, in *Nss. dig. it., app.*, Torino, 1986, p. 419, GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983, p. 7, MAGNANI, *I soggetti passivi*, cit., p. 1143; TABELLINI, *Persone giuridiche*, cit., p. 483; D'AMATI, *La trama giuridica del reddito*, Bari, 1972, p. 222; NUZZO, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, p. 1065; NUSSI, *Eredità giacente: soggetto passivo IRPEG? Osservazioni in tema di retroattività civilistica ed imposizione diretta sui redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, II, p. 10), dell'azienda (MAGNANI, *I soggetti passivi*, cit., p. 1144; CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 419; POTITO, *Soggetto passivo*, cit., p. 1244; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 83; Ris. 28 luglio 1977, n. 11/3378), dell'attivo fallimentare, delle Unità sanitarie locali, delle aziende municipalizzate (TOSI, *La soggettività tributaria delle unità sanitarie nel nuovo assetto delle autonomie locali*, in Tosi (a cura di), *Il regime tributario delle unità sanitarie locali*, Rimini, 1992, p. 28; MARONGIU, *Sul regime fiscale delle aziende municipalizzate*, in *Dir. prati trib.*, 1992, I, p. 517; PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate*, cit., p. 3), aziende ospedaliere, policlinici universitari, della comunione di impresa, dei comitati, dell'impresa familiare, delle *joint ventures*, della stabile organizzazione, dei fondi comuni di investimento (TREMONTI, *I fondi comuni d'investimento. Gli aspetti tributari*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 101; AMATUCCI F., *Il regime tributario dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 421; BOSELLO, *Aspetti fiscali dei fondi comuni d'investimento*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 71; GALLO, *La soggettività*, cit., p. 517), delle aziende speciali delle camere di commercio (DEL FEDERICO, *Note sulla soggettività tributaria delle aziende speciali delle camere di commercio*, in *Finanza locale*, 1993, p. 203), del condominio (COLUSSI, *Sulla soggettività tributaria di una comunione quale "organizzazione di beni"*, in *Rass. Trib.*, 1980, II, p. 193), della famiglia (GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, in *Digesto, Sez. Comm.*, VI, Torino, 1990, p. 477), del GEIE (SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 140), dei gruppi di società (FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES*, cit., p. 489), dei trust (prima di un loro espresso riconoscimento FEDELE, *Visione di insieme della problematica interna*, p. 269; GAFFURI-ALBERTITNI, *Costituzione del trust e trasferimento dei beni*; PUOTI, *La tassazione dei redditi*, cit., p. 321; LUPI, *La tassazione dei redditi del trust: il trustee*, p. 327, tutti in Beneventi (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano, 1996; MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2000, p. 309), dei patrimoni destinati (STEVANATO, *Patrimoni destinati: ipotesi di regolamentazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 64). Per un richiamo ad ulteriori fattispecie e relativi riferimenti dottrinali, giurisprudenziali e di prassi v. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 60.

³²⁷ FANTOZZI, *Diritto tributario*, II, Milano, 1998, p. 232. Afferma TABELLINI, *I "gruppi" quali nuovi soggetti passivi dell'IRPEG*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 682 ritiene che la stessa risponda ad esigenze tecniche di "chiusura del sistema" e di estensione dell'imposizione alle figure tipiche già note, o che potranno essere create in futuro.

³²⁸ Così CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 419 il quale, da tali premesse, giunge ad escludere la soggettività tributaria dell'eredità giacente in quanto i beni ereditari non costituirebbero un complesso organizzato. Sul punto v. anche MANZONI-VANZ, *Il Diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008, p. 173; NUZZO, *Questioni in tema di tassazione*, cit., p. 128; NUZZO, *Organizzazione, soggettività tributaria*, cit., p. 472; GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 7; FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma 2, TUIR n. 917/86*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 472.

³²⁹ CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 419, GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 7, MAGNANI, *I soggetti passivi*, cit., p. 1143; TABELLINI, *Persone giuridiche*, cit., p. 483. *Contra* D'AMATI, *La trama giuridica*, cit., p. 222.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

riferimento di situazioni soggettive autonomo, anche sotto il profilo gestionale, rispetto ad altri soggetti³³⁰.

In concreto, l'organizzazione non deve essere "parte", e cioè costituire segmento, articolazione, di un'altra più ampia organizzazione sottoposta al tributo³³¹: come efficacemente osservato dalla miglior dottrina, quindi, «un'entità organizzata è soggetto di diritto quando è padrona di se stessa e cioè non appartiene a terzi»³³². La "non appartenenza", in altri termini, richiede l'autonomia nell'imputazione delle situazioni giuridiche soggettive e deve, pertanto, escludersi ogni qualvolta esista un rapporto di collegamento e di compenetrazione dell'organizzazione con altri soggetti passivi d'imposta³³³.

Del resto, proprio il requisito della "non appartenenza" viene valorizzato da quella dottrina che ritiene la soggettività di diritto comune necessaria per configurabilità di quella tributaria. Si osserva, infatti, che "la non appartenenza a terzi" coincide con il requisito minimo e significativo che la dottrina civilistica richiede per individuare l'esistenza o meno di un soggetto di diritto comune³³⁴.

Sulla base di questa ricostruzione, viene esclusa la soggettività dell'azienda (in quanto appartenente al titolare giuridico della medesima, cui è imputabile il reddito d'impresa) e dell'attivo fallimentare (i cui beni rimangono di proprietà del fallito sino alla loro cessione)³³⁵.

Quanto all'unitarietà e autonomia essa si riferisce, nel testo della disposizione, non all'organizzazione, bensì al presupposto dell'imposta che, come noto, è il possesso del reddito. Al riguardo, è stato giustamente osservato che l'espressione "presupposto" non deve necessariamente essere inteso come "possesso di redditi", in quanto è la *produzione* del reddito che deve verificarsi in modo unitario ed autonomo rispetto ad una determinata organizzazione, perché essa possa essere considerata soggetto passivo dell'imposta. Infatti, quale che sia il significato attribuibile all'espressione "possesso del reddito", appare del tutto improprio riferire all'istituto del "possesso" la possibilità o meno che esso si verifichi "in modo unitario ed autonomo", dato che di esso si può accertare la eventuale sussistenza³³⁶, ma

³³⁰ In questi termini SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 89, che richiama quanto precedentemente affermato da ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 635; CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 419; MOSCHETTI, *La soggettività tributaria delle unità sanitarie locali ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Finanza Locale*, I, 1982, p. 389; NUZZO, *Questioni in tema di tassazione*, cit., p. 128; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 80. Osserva FEDELE, *Introduzione*, in Fedele (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998, p. XV, secondo il quale alla formula della non appartenenza ad altri soggetti passivi si dovrebbe riconoscere «una valenza che va oltre il mero richiamo all'autonomia patrimoniale e coinvolge la previsione di organi e procedure per la formazione di un autonomo indirizzo dell'attività delle "organizzazioni di persone o di beni". Sarebbe, allora, più agevole dare supporto e giustificazione sistematica alla sensazione che strutture organizzative non "padrone di sé stesse" sono comunque escluse dall'area della soggettività passiva, anche se per avventura ad esse siano riferibili tratti di "autonomia patrimoniale"».

³³¹ ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 282.

³³² GALLO, *La soggettività*, cit., p. 519.

³³³ FICARI, *Soggettività tributaria e possesso del reddito nella disciplina della cartolarizzazione dei crediti e dei patrimoni destinati*, in *Giur. imp.*, 2003, p. 1359.

³³⁴ GALLO, *La soggettività*, cit., p. 519; ID., *I soggetti del libro primo del codice civile e l'IRPEG: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 345; FEDELE, *Il regime fiscale*, cit., p. 328.

³³⁵ CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 419. Per un approfondimento sull'attivo fallimentare v. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 308; *contra* GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 138, nt. 31.

³³⁶ V. sul punto NUZZI, *L'imputazione del reddito*, cit., p. 43.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

non il suo manifestarsi con le indicate modalità, le quali rispetto all'istituto del possesso non sembra possano assumere alcun significato³³⁷.

A ben vedere, infatti, il "possesso del reddito" e, in particolare, la sua imputazione, presuppongono la soggettività degli enti sulla quale non può quindi incidere, in quanto un reddito può essere "posseduto" e quindi può essere imputato solo a figure che vengono già qualificate come soggetti passivi d'imposta. Il "possesso" di redditi da parte di un soggetto, in altri termini, presuppone l'idoneità dello stesso ad essere titolare di diritti³³⁸.

L'unitarietà e l'autonomia, quindi, devono ritenersi connesse agli altri due requisiti (organizzazione e non appartenenza): esse richiedono, da un lato, che gli effetti giuridici degli atti compiuti dall'organizzazione ricadano unitariamente in capo ad essa (e non in capo ai suoi membri in quanto singoli) e, dall'altro, che l'organizzazione abbia la capacità di autodeterminarsi e, quindi, di esprimere una volontà distinta da quella dei suoi membri nella destinazione dei risultati conseguiti³³⁹.

I requisiti individuati dal secondo comma dell'art. 73 TUIR richiedono, quindi, un certo grado di autonomia per l'organizzazione, che si concretizza nella presenza di organi propri, di autonoma gestione, e nella non appartenenza del patrimonio a terzi soggetti³⁴⁰.

Ciò posto, è stato giustamente osservato che un'autonomia meramente contabile, pur risultando un elemento utile da considerare del giudizio sulla soggettività, non è di per sé sufficiente³⁴¹. Allo stesso modo, l'autonomia patrimoniale di per sé sola non comporta automaticamente l'attribuzione di soggettività³⁴².

Se questo è il quadro offerto dall'art. 73 TUIR rubricato, per l'appunto, "Soggetti passivi", attenta dottrina ha precisato che esso non esaurisce l'esame della soggettività tributaria passiva IRES, dovendosi anche necessariamente tenere in considerazione gli artt. 115 e 116 del Testo unico, i quali riconoscono l'applicazione, su base opzionale, del regime della trasparenza fiscale (originariamente riservato alle società di persone) anche alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria e alle altre società di capitali quando partecipate da società di capitali nonché gli artt. 117 e 130 del TUIR (recanti la normativa in tema di consolidato nazionale e mondiale), ai sensi dei quali, sempre su una base opzionale, è dato determinare un unico reddito complessivo risultante dalla dichiarazione dei redditi della società controllante e corrispondente alla somma algebrica degli imponibili delle società appartenenti all'area del consolidamento³⁴³.

³³⁷ CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 419. Nello stesso senso, precedentemente, MICELI, *Soggettività tributaria*, cit., p. 335. Sul tema v. anche TABELLINI, *I "gruppi" quali nuovi soggetti passivi dell'IRPEG*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 680; TABELLINI, *Persone giuridiche*, cit., p. 478; DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, cit., p. 162; NUSSI, *Eredità giacente*, cit., p. 13.

³³⁸ MAGNANI, *I soggetti passivi*, cit., p. 1144; MAGNANI, *Intervento*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 675; BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III, Milano, 1987, p. 227; *Questioni in tema di tassazione*, cit., p. 137.

³³⁹ ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 283.

³⁴⁰ GALLO, *La soggettività*, cit., p. 521.

³⁴¹ FICARI, *Indici di soggettività*, cit., p. 471.

³⁴² GALLO, *La soggettività*, cit., p. 521 secondo il quale è «indimostrata e improponibile la indefettibilità dell'equazione "responsabilità limitata = soggettività giuridica"».

³⁴³ RUSSO, *I soggetti passivi*, cit., p. 313.

1.4 Aggregazioni tra imprese che adottano modelli societari

Le imprese che intendono collaborare possono, in primo luogo, adottare uno dei modelli societari e, segnatamente, quello delle società di capitali, il quale ha il pregio di garantire una spiccata autonomia patrimoniale e certezza giuridica.

Nel campo dell'imposizione diretta tale scelta comporta due effetti "automatici": la soggettività IRES e l'applicazione della disciplina prevista per gli enti commerciali.

Le società di capitali, infatti, sono - una volta effettuata l'iscrizione nel registro delle imprese - persone giuridiche e, in quanto tali, soggetti passivi IRES "naturali"³⁴⁴.

Merita di essere ricordato che, secondo il diritto comune, la "società" acquista la personalità solo con l'iscrizione nel registro delle imprese (art. 2331 cod. civ.) sicché solo in quel momento viene ad esistenza. Diversamente da quanto avviene per le società di persone, quindi, non è ammissibile una società di capitali di fatto o irregolare³⁴⁵.

Nel periodo che va dalla stipulazione dell'atto costitutivo alla sua iscrizione, in altri termini, la società di capitale "irregolare"³⁴⁶ non acquista automaticamente la soggettività passiva IRES: essa può allora figurare come un'organizzazione priva di soggettività (poiché non realizza unitariamente il presupposto d'imposta) in quanto i "suoi" beni appartengono (ancora) ai singoli soci oppure come una società personale di fatto, se ne integra gli estremi³⁴⁷.

Trattandosi di figure disciplinate dal codice civile, le società di capitali non pongono particolari problemi di qualificazione e la forma societaria comporta di per sé l'applicazione del regime degli enti commerciali. Ai fini fiscali il carattere di commercialità di queste aggregazioni si considera immanente alle attività esercitate e la sua sussistenza in concreto non deve quindi essere accertata³⁴⁸.

Ne consegue, peraltro, che laddove le consorziate decidano di dar vita ad una società consortile ex art. 2615ter cod. civ., quest'ultima sarà qualificata sotto il profilo tributario quale società commerciale³⁴⁹.

Al riguardo, giova precisare che il perseguimento di uno scopo diverso da quello di lucro non influisce sulla natura commerciale o meno della società consortile.

Già per il diritto comune, come osservato dalla miglior dottrina, un'attività economica non necessariamente è caratterizzata anche dall'intento dell'imprenditore di conseguire un guadagno o un profitto personale. E lo scopo è irrilevante sia quando interpretato in senso soggettivo (movente psicologico dell'imprenditore) che in senso oggettivo: l'attività non deve necessariamente essere svolta secondo modalità oggettivamente lucrative, volte cioè a massimizzare i ricavi: è quindi sufficiente che l'attività venga svolta secondo modalità oggettive tendenti al pareggio fra costi e ricavi (metodo economico) e non che le modalità di gestione tendano alla realizzazione di ricavi eccedenti i costi (metodo lucrativo)³⁵⁰.

³⁴⁴ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 40. In precedenza anche TABELLINI, *Persone giuridiche*, cit., p. 481 e SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 67.

³⁴⁵ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 178.

³⁴⁶ Diversamente dalle società di persone, non risulta configurabile una società per azioni propriamente irregolare (CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 179).

³⁴⁷ SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 88; ANTONINI, *La soggettività*, cit., p. 155.

³⁴⁸ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 40. Per la manualistica, ex multis, TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 131 e LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2007, p. 291.

³⁴⁹ PERRONE, *Consorzi e società consortili (dir. trib.)*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, p. 234; D'AMATI-CINTOLESI, *Consorzi e società consortili (dir. trib.)*, in *Nss. dig. it., app.*, II, Torino, p. 497.

³⁵⁰ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 16. Osserva LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 157 che mentre nelle ordinarie compagnie sociali il vantaggio dei soci è subordinato al fatto che queste conseguano un risultato

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

In campo tributario l'oggetto cui fa riferimento l'art. 73 è l'attività (commerciale o non commerciale) svolta e non lo scopo dell'ente, il quale ultimo si pone in via generale come dato metagiuridico e orientativo solo in alcuni casi - quello, in particolare, degli enti associativi - come condizione integrativa idonea a far fruire di un trattamento agevolativo soggetti che, pur svolgendo un'attività oggettivamente commerciale, perseguono appunto un fine istituzionale "meritevole"³⁵¹.

D'altro canto lo stesso legislatore ha incluso *ope legis* le cooperative fra gli enti formalmente commerciali a dimostrazione del fatto che per tali soggetti, per i quali lo scopo mutualistico non è in discussione, il fine non influenza la commercialità dell'ente³⁵².

1.5 Aggregazioni tra imprese che adottano il modello consortile

Soggetti passivi IRES sono anche i consorzi.

Come già anticipato nel precedente capitolo, l'espressione "consorzio" viene utilizzata dalla prassi ma anche, e soprattutto, dal legislatore per disciplinare fenomeni estremamente differenti tra loro, in cui elemento comune è rappresentato dalla circostanza per cui i soggetti che vi partecipano sono mossi da un interesse comune che viene perseguito attraverso l'organizzazione consortile.

Di fronte ad una tale varietà di "consorzi", il legislatore tributario nulla precisa al riguardo, lasciando quindi aperta la questione se lo stesso abbia inteso riferirsi all'istituto del consorzio nella sua accezione più generale, comprensiva non solo dei consorzi industriali di cui agli artt. 2602 e segg. del cod. civ., ma anche dei consorzi amministrativi, i consorzi nel campo agricolo, quelli per l'esecuzione di opere edilizie, quelli volontari, quelli obbligatori, ecc.³⁵³.

Limitando in questa sede l'analisi ai consorzi tra imprenditori, si potrebbe concludere per la loro soggettività IRES in considerazione del fatto che è la stessa disposizione a richiamarli³⁵⁴.

economico positivo dalla gestione che esse svolgono in proprio nome e per proprio conto e siano quindi in grado di ripartire tale risultato economico attraverso la distribuzione di utili, nei consorzi il vantaggio dei consorziati per conto dei quali l'attività viene svolta si riverbera in via immediata nella sfera dei singoli consorziati, per cui l'utile delle operazioni svolte per essi dai consorzi si produce direttamente nell'ambito delle rispettive imprese e non già in capo ai consorzi medesimi. I consorzi, pertanto, non hanno lo scopo di conseguire un lucro dagli affari trattati, in vista di una distribuzione dell'utile ai consorziati sotto forma di dividendi, bensì quello di far conseguire loro direttamente dei vantaggi economici.

³⁵¹ GALLO, *I soggetti*, cit., p. 346.

³⁵² INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 120 il quale conclude affermando che «è da escludere, per i consorzi, che lo scopo mutualistico acquisti rilevanza ai fini tributari nella fase dell'attribuzione o meno della natura commerciale all'attività consortile».

³⁵³ Cfr. INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 6. Si veda al riguardo la Ris. n. 11/177 del 18 marzo 1986 con la quale l'A.F. ha rilevato che nel diritto amministrativo l'impiego della denominazione "consorzio" è impiegata in senso del tutto generico sicché nell'individuare il regime fiscale di un ente pubblico (nel caso di specie, l'ente portuale di Genova) non sarebbe decisivo il *nomen* "consorzio". Con la Ris. n. 9/50070 del 21 ottobre 1975 è stato affermato che tutti i consorzi, volontari od obbligatori, commerciali o non commerciali, sono soggetti passivi, indipendentemente dall'esistenza di un reddito imponibile, rispetto al quale la soggettività costituisce un antecedente logico, e non una conseguenza.

³⁵⁴ In questo SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 39 secondo il quale il TUIR attribuisce la soggettività a tutti i consorzi, privati e pubblici, volontarie coattivi e, per quanto riguarda i consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi, sarebbero soggetti IRES non solo quelli con attività esterna, ma pure quelli con attività interna; BOSELLO-GREGGI, *Consorzi tra imprenditori* (dir. trib.), in *Enc. giur.* Trecc., VIII, 1988, p. 1; PERRONE, *Consorzi e società consortili nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, 1999, p. 448; SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari degli accordi di cooperazione tra imprese indipendenti (le joint venture)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 600.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Può risultare tuttavia utile verificare comunque l'effettiva sussistenza degli indici di soggettività di cui al secondo comma dell'art. 73 TUIR, specie con riferimento ai consorzi privi di attività esterna, in relazione ai quali sono state sollevate perplessità circa l'automatica qualifica di soggetti passivi IRES³⁵⁵.

Consorzi senza attività esterna sono quei consorzi che non hanno costituito un ufficio destinato a svolgere attività con i terzi³⁵⁶. Sono, quindi, i consorzi di coordinamento della produzione, quelli di contingentamento degli acquisti, delle vendite e della produzione ovvero limitati a studi e ricerche. Tali consorzi sono destinati a regolamentare i rapporti fra i consorziati, all'accertamento degli obblighi che i consorziati hanno assunto, all'applicazione di sanzioni, allo svolgimento di ricerche³⁵⁷.

Gli stessi, tuttavia, possono operare occasionalmente e strumentalmente anche con i terzi stipulando, ad esempio, contratti di affitto o d'utenza per la sede del consorzio, assumendo dipendenti o intrattenendo rapporti con professionisti³⁵⁸.

Incerta può essere, quindi, l'effettiva sussistenza degli indici di soggettività passiva in capo a tali enti.

Sia nei consorzi con attività esterna che in quelli che ne sono privi, elemento essenziale è l'organizzazione comune, cui è demandato il compito di attuare il contratto assumendo e portando ad esecuzione le decisioni a tal fine necessarie³⁵⁹. Il codice prevede implicitamente due organi, l'assemblea dei consorziati e l'organo direttivo (o esecutivo).

Alla centralità dell'elemento organizzativo corrisponde, tuttavia, una disciplina normativa estremamente scarna: l'assemblea³⁶⁰ delibera per le questioni concernenti l'attuazione dell'oggetto del contratto col voto favorevole della maggioranza dei consorziati salva, in ogni caso, la possibilità per i contraenti di disporre diversamente. Per quanto concerne le modificazioni del contratto di consorzio, invece, è necessaria l'unanimità se non è diversamente convenuto nel contratto. Il potere dell'assemblea è quindi molto ampio: tutte le decisioni che riguardano i diritti e gli obblighi dei consorziati e che incidono sulla composizione della compagine associativa spettano all'assemblea con la sola esclusione delle funzioni di gestione dell'impresa comune³⁶¹.

³⁵⁵ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 8, il quale, valorizzando le teorie civilistiche che riconoscono l'autonomia patrimoniale e la soggettività di diritto comune dei consorzi interni valorizzandone la natura corporativa dell'organizzazione, sia "filtrando" le teorie civilistiche più rigorose attraverso "la lente" del diritto tributario, giunge a riconoscere ai consorzi interni un grado di autonomia sufficiente a renderli centri autonomi di imputazione di obblighi, doveri e diritti tributari.

³⁵⁶ BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 73.

³⁵⁷ Sulla distinzione tra i consorzi interni e quelli esterni e, in particolare, sull'attività svolta dai primi v. MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 112.

³⁵⁸ MARASÀ, *Le "società"*, cit., p. 241; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 74. Quanto al regime di responsabilità applicabile alle relative obbligazioni v. GUGLIELMETTI, *Consorzi e società*, cit., p. 492, MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 35.

³⁵⁹ Si veda sul punto CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 111.

³⁶⁰ Come attentamente osservato, la legge parla di assunzione di deliberazioni, ma nulla dice se esse debbano essere prese in una vera e propria assemblea, intesa come collegio perfetto, e se alla deliberazione si debba prevenire in adunanza, e previa discussione. La dottrina su questo punto è divisa, alcuni sono su posizioni radicalmente negative, altri invece si limitano ad esigere soltanto che i consorziati abbiano la possibilità di manifestare la propria opinione; altri infine ritengono preferibile la tesi del collegio perfetto, tenendo soprattutto presente la contrapposizione fatta dagli artt. 2606 cod. civ. e 223 disp. att., fra gli assenti e i votanti, da cui si desume che questi ultimi devono essere presenti (v. PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 444).

³⁶¹ VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 4.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Ampio spazio all'autonomia priva è attribuito anche dalla disciplina dell'organo direttivo: spetta, invero, alle parti disciplinarne l'articolazione, individuarne i poteri, la modalità di nomina, di revoca e di esercizio. Il codice si limita ad attribuire all'organo direttivo il compito di controllare l'attività dei consorziati al fine di accertare l'esatto adempimento delle obbligazioni assunte. Le consorziate sono quindi libere di accentrare in un unico organo le funzioni del consorzio ovvero fra più organi, ciascuno con una specifica sfera di competenza. Ad ogni modo, la loro responsabilità dell'organo direttivo verso i consorziati è regolata dalle norme sul mandato (art. 2608 cod. civ.)³⁶².

Se tutti i consorzi sono dotati di un'organizzazione comune che costituisce elemento essenziale della figura contrattuale, solo nei consorzi con attività esterna è prevista l'istituzione di un ufficio comune destinato a svolgere un'attività con i terzi nell'interesse delle imprese consorziate³⁶³.

Per i consorzi con attività esterna il legislatore prevede anche una specifica disciplina del fondo consortile. Tale fondo è costituito dai contributi iniziali e successivi dei consorziati e dai beni acquistati con tali contributi. In esso possono confluire, dato il carattere non tassativo della norma, anche altri cespiti diversi dai contributi e dai beni con questi acquistati, quali quelli derivanti da incameramento di somme pagate dai consorziati a titolo di penale, da rimborsi di spese, da interessi o da altre sopravvenienze³⁶⁴.

Ciò non esclude, tuttavia, che anche i consorzi senza attività esterna siano dotati di un fondo il quale, tuttavia, non potrà beneficiare dello speciale regime previsto dagli artt. 2614 e segg. cod. civ. Si è pertanto ipotizzata l'applicazione analogica delle norme in tema di associazioni non riconosciute³⁶⁵.

Sia nei consorzi di mera disciplina che in quelli con attività esterna il fondo consortile ha natura di patrimonio autonomo³⁶⁶, destinato a garantire il soddisfacimento dei creditori del consorzio³⁶⁷: per la durata del consorzio, infatti, gli imprenditori consorziati non possono chiedere la divisione del fondo, i creditori particolari di questi non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo. Nei casi di recesso e di esclusione previsti dal contratto, la quota di partecipazione del consorziato receduto o escluso si accresce proporzionalmente a quelle degli altri³⁶⁸.

La responsabilità dei consorziati e del consorzio con attività esterna nei confronti dei terzi è regolata dall'art. 2615 cod. civ.

Questo stabilisce che per le obbligazioni assunte in nome del consorzio (da coloro che ne hanno la rappresentanza) i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo

³⁶² v. PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 444.

³⁶³ Laddove sia prevista l'istituzione di un ufficio destinato a svolgere un'attività con i terzi, il contratto deve essere depositato per l'iscrizione presso il registro delle imprese del luogo dove l'ufficio ha sede. Il contratto deve peraltro indicare le persone cui è attribuita la presidenza, la direzione e la rappresentanza del consorzio e i relativi poteri.

³⁶⁴ PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 447.

³⁶⁵ V. sul punto GUGLIEMMETTI, *Consorzi e società*, cit., p. 492; FERRI, *Consorzio*, cit., p. 378; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 133; PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 445. *Contra* MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 35 e BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 126.

³⁶⁶ *Ex multis*, FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 123; GUGLIEMMETTI, *La concorrenza*, cit., p. 369; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 363; ASCARELLI, *Teoria della concorrenza*, cit., p. 130.

³⁶⁷ MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 210.

³⁶⁸ Su quest'ultimo profilo v., in particolare, MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 210.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

consortile. In altri termini, quando i rappresentanti del consorzio assumono obbligazioni in nome del consorzio e nell'interesse di tutti i consorziati, i terzi possono far affidamento solo sul patrimonio del consorzio³⁶⁹.

Nel caso in cui gli organi del consorzio, invece, assumano obbligazioni per conto dei singoli consorziati, i terzi creditori ricevono una maggiore tutela in quanto dell'obbligazione assunta rispondono il consorziato interessato, solidalmente col fondo consortile. Peraltro, in caso di insolvenza del consorziato, il debito dell'insolvente si ripartisce fra tutti gli altri imprenditori in proporzione alle loro quote³⁷⁰.

I differenti regimi di responsabilità pongono, quindi, l'esigenza di stabilire quali siano le obbligazioni assunte "in nome del consorzio" e quali siano quelle assunte dagli organi del consorzio "per conto dei singoli consorziati".

Secondo parte della dottrina, le obbligazioni assunte "in nome del consorzio" sarebbero le obbligazioni derivanti dal coordinamento e dalla promozione dell'attività comune, ovverosia quelle che attengono all'attività del consorzio come tale e che sono un necessario portato dell'organizzazione e della vita del consorzio in sé e per sé e che vengono assunte non a vantaggio di (o in occasione di) operazioni compiute per questo o quel consorziato particolare, ma del consorzio in quanto organismo che deve essere messo in grado di funzionare³⁷¹. Trattasi, in altri termini, delle spese generali del consorzio, quali obbligazioni verso il personale impiegatizio, affitto locali, disbrigo pratiche che interessano l'intera categoria dei consorziati e così via³⁷².

Le obbligazioni assunte "per conto dei singoli consorziati" sarebbero invece quelle conseguenti alla proiezione del consorzio sul mercato per l'utilità delle imprese consorziate³⁷³.

Altra parte della dottrina ha invece sostenuto che l'applicazione del secondo comma ("per conto dei singoli consorziati") è rimessa alla natura dell'operazione da cui nasce l'obbligazione nel senso che il principio della responsabilità limitata si applica soltanto alle obbligazioni assunte nell'interesse di tutti i consorziati per il funzionamento dell'impresa consortile mentre il principio di cui al secondo comma dell'art. 2615 si applica all'attività di intermediazione tra i consorziati e i terzi (acquisto delle materie prime destinate alle imprese consorziate, vendita dei loro prodotti, assunzione per loro conto di appalti e così via).

Perché sia possibile far scattare la responsabilità dei singoli consorziati, l'attività di intermediazione tra consorzi e terzi non deve essere compiuta in nome del consorzio, ma in nome dei consorziati.

In questa prospettiva il consorziato risponde illimitatamente come debitore principale, mentre la responsabilità del consorzio si giustifica in funzione dell'assunzione *ex lege* di un

³⁶⁹ Essendo venuta meno, peraltro, la responsabilità illimitata e solidale per tali obbligazioni delle persone che hanno agito in nome del consorzio (CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 111).

³⁷⁰ Sull'evoluzione di tale disciplina e sulle interpretazioni proposte da dottrina e giurisprudenza v. MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 235.

³⁷¹ Così FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 127. In senso analogo ASCARELLI, *Teoria della concorrenza*, cit., p. 131; MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, cit., p. 95; GALGANO, *Le "fasi dell'impresa" nei consorzi fra imprenditori*, in *Contratto e impresa*, 1986, p. 9; DE ANGELIS, *Intervento*, in *Giur. Comm.*, 1978, I, p. 331.

³⁷² V. al riguardo MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, cit., p. 95 e FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 127.

³⁷³ DE ANGELIS, *Appunti sulla responsabilità patrimoniale dei consorzi senza attività esterna*, in *Riv. soc.*, 1983, p. 48, nota 37.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

obbligo di garanzia, in ragione dei vincoli che derivano dalla disciplina consortile non solo per i consorziati, ma anche per i terzi che contrattano con il consorzio. Della stessa natura è la responsabilità posta a carico degli altri consorziati in caso di insolvenza di colui nel cui interesse e in nome del quale è stata assunta l'obbligazione³⁷⁴.

Autorevole dottrina osserva, invece, che le obbligazioni assunte per conto di singoli consorziati altro non sono che quelle derivanti da un'attività svolta per soddisfare un interesse altrui, che è per l'appunto quello di uno o più consorziati.

E, inverso, il fatto che il consorzio agisca anche per il soddisfacimento di interessi di determinati consorziati è comprensibile, in quanto l'esigenza di operare anche per conto dei singoli consorziati si spiega con la possibilità che vi siano operazioni nelle quali all'interesse del consorziato di concludere l'affare non ne corrisponde uno omologo del consorzio (sicché sono compiute anzitutto per soddisfare l'interesse di quel consorziato) e che pure sono idonee ad arrecare anche al consorzio un vantaggio, rientrando nella sua sfera di attività.

Orbene, quando il consorzio agisce nell'interesse altrui non può che agire su specifico incarico di questo o quel consorziato, attribuitogli con un negozio che non è quello consortile, bensì di mandato. Si tratta di due negozi distinti ma collegati, essendo il mandato concluso soltanto in quanto sussiste il contratto di consortile, com'è sottolineato già solo dal fatto che se il consorzio agisce per un interesse altrui, non agisce però per conto di un qualsiasi terzo, perseguendo l'interesse di uno o di più consorziati e perseguendolo in relazione ad un affare rientrante nell'ambito di rilevanza dei patti consortili³⁷⁵. Questa possibile sovrapposizione tra contratto di consorzio e contratto di mandato, peraltro, pone rilevanti questioni sotto il profilo dell'imputazione del reddito derivante dall'attività svolta, come si avrà modo di vedere *infra*.

Il succinto richiamo alla disciplina dei consorzi, così come interpretata dalla dottrina commerciale, mostra come tutti i consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi, anche se privi di attività esterna, presentino in ogni caso tutti gli indici di soggettività tributaria (autonomia patrimoniale, organizzazione, organi gestori, ecc.)³⁷⁶.

Ferma, quindi, la soggettività passiva dei consorzi, il legislatore opportunamente riconosce che gli stessi possono rientrare tra gli enti commerciali (lett. b)) o tra gli enti non commerciali (lett. c)).

Alla ripartizione dei consorzi tra interni ed esterni, quindi, se ne sovrappone un'altra, logicamente successiva³⁷⁷, conseguente alla ravvisabilità in capo agli stessi di un'attività commerciale, secondo gli specifici criteri fiscali di cui ai commi 4 e segg. dell'art. 73³⁷⁸.

Ecco allora che il regime fiscale dei consorzi di imprenditori, pur nell'unicità tipologica del contratto di consorzio, risulta variamente modulato fra consorzi di mera disciplina non svolgenti attività fiscalmente commerciale, consorzi interni svolgenti attività fiscalmente

³⁷⁴ VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 6; FERRI, *Consorzio*, p. 379; GUGLIELMETTI, *La concorrenza*, cit., p. 381.

³⁷⁵ MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 228.

³⁷⁶ In questo senso INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 51.

³⁷⁷ L'avere o no i consorzi per oggetto un'attività di impresa è influente ai fini della soggettività in quanto elemento da cui dipende la loro qualificazione come enti commerciali o non commerciali (SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 48). In questo contesto, del resto, la presenza o l'assenza del reddito non influisce sulla qualificabilità o meno del consorzio quale soggetto passivo, in quanto la soggettività ne costituisce un *prius* (v. Ris. n. 9/50070 del 21 ottobre 1975).

³⁷⁸ BOSELLO-GREGGI, *Consorzi*, cit., p. 1.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

commerciale, consorzi esterni (necessariamente commerciali) e società consortili (naturalmente commerciali)³⁷⁹.

Le società consortili, come già anticipato, non pongono particolari problemi dal punto di vista tributario, in quanto la forma societaria assume rilevanza ai fini del loro regime, con la conseguenza che alle società consortili risulta integralmente applicabile la disciplina tributaria tipica della veste sociale assunta, sia essa quella delle società di capitali ovvero quella delle società di persone³⁸⁰.

Analogamente, il reddito complessivo dei consorzi qualificabili come enti commerciali (siano essi consorzi interni, esterni o società consortili) sarà determinato secondo gli artt. 81 e segg. del TUIR³⁸¹.

Quanto ai consorzi con attività interna, essi vengono qualificati come enti commerciali quando svolgono un'attività economica o una fase dell'impresa a favore dei consorziati³⁸². Nella maggioranza dei casi (consorzi limitativi della concorrenza, per il controllo qualitativo dei prodotti delle imprese consorziate, finalizzati alla creazione di marchi ovvero finalizzati alla creazione di marchi di qualità), tuttavia, essi sono enti fiscalmente non commerciali: il reddito imponibile complessivo viene quindi calcolato attraverso la sommatoria dei redditi imputabili al consorzio medesimo, secondo le regole generali previste per gli enti non commerciali³⁸³.

³⁷⁹ Si veda al riguardo quanto chiarito nel paragrafo precedente in merito al rapporto tra scopo perseguito e commercialità dell'ente.

³⁸⁰ PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 448. Nello stesso senso FANTOZZI, *Consorzi*, in AA.VV., *IRPEG. Guida fiscale italiana*, Torino, 1980, I, p. 294 e D'AMATI-CINTOLESI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 497.

³⁸¹ BOSELLO-GREGGI, *Consorzi*, cit., p. 3.

³⁸² BOSELLO-GREGGI, *Consorzi*, cit., p. 3. Muovendo da un diverso significato attribuito al concetto di consorzio senza attività esterna, giunge a conclusioni apparentemente opposte INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 132 il quale così ricostruisce la questione: «Anzitutto, si pensi all'ipotesi di consorzi che effettuano prestazioni nei confronti dei propri consorziati, dietro pagamento di corrispettivi. Tali consorzi, ritenuti interni sotto il profilo civilistico, sono stati fatti rientrare fra gli enti commerciali semplicemente sulla base della circostanza che le prestazioni vengono rese agli associati a pagamento. Orbene, in primo luogo merita rilevare che la natura interna del consorzio non dipende dalla circostanza che il consorzio eroga le proprie prestazioni solo ai consorziati. ... La natura interna o esterna del consorzio dipende dalla natura imprenditoriale o meno (sotto il profilo civilistico) dell'attività consortile e non dalla circostanza che le prestazioni siano rivolte o meno ai consorziati». Prosegue quindi l'Autore concludendo che «la prevalente dottrina commerciale ritiene che l'attività cosiddetta interna ... sia sempre non economica, e pertanto non imprenditoriale. L'assenza di economicità rende peraltro superflua l'indagine in merito all'esistenza dell'organizzazione in forma di impresa, ponendo così al di fuori della sfera di imponibilità l'attività consortile medesima. Si fa riferimento in particolare ai consorzi di coordinamento della produzione, a quelli di contingentamento degli acquisti, delle vendite e della produzione, e a quelli in genere di mera disciplina delle fasi delle consorziate. Tali consorzi non producono, infatti, servizi da destinare al mercato, e soprattutto non svolgono la loro "attività" (controllo, contingentamento, disciplina) secondo le logiche imprenditoriali, operando sul mercato concorrenziale e perseguendo la copertura del costo dei fattori produttivi, sono sicuramente asserviti al raggiungimento e soddisfacimento di un interesse economico dei consorziati, ancorché tale attitudine non infici la loro autonoma soggettività sotto tutti i profili. Non solo, normalmente il mantenimento dell'organizzazione (salvo il versamento di corrispettivi specifici per attività marginali) avviene attraverso il versamento delle quote associative e non di veri e propri corrispettivi: pertanto non esiste una prestazione di natura sinallagmatica e non vi è alcuna copertura dei costi che rimangono interamente finanziati dall'intervento "esterno" dei consorziati. In altre parole tali consorzi (interni) non svolgono attività economica e pertanto rientrano pacificamente fra gli enti non commerciali».

³⁸³ BOSELLO-GREGGI, *Consorzi*, cit., p. 1 i quali richiamano l'art. 4, co. 5, del DPR 633/72 a mente del quale non è considerata attività commerciale la prestazione delle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

1.6 Il GEIE

In prima approssimazione, si potrebbe essere indotti a qualificare il GEIE come un soggetto IRES, in quanto assimilabile ad un consorzio³⁸⁴.

Esso infatti si presenta come una sorta di consorzio comunitario, pensato ed ideato non nel contesto di singole economie nazionali ma in quello dell'economia europea nel suo complesso. Con tale strumento il legislatore comunitario ha infatti fornito agli operatori economici uno strumento idoneo ad allargare il raggio della propria attività, superando i freni di nazionalismi e regionalismi³⁸⁵.

Nello svolgere la sua attività, il GEIE ha la capacità, a proprio nome, di essere titolare di diritti e di obbligazioni di qualsiasi natura, di stipulare contratti o di compiere altri atti giuridici e di stare in giudizio. Tuttavia, la sua attività deve collegarsi all'attività economica dei suoi membri e può avere soltanto un carattere ausiliario rispetto a quest'ultima: il GEIE, infatti, non realizza profitti per sé, ma agevola o sviluppa l'attività economica dei suoi componenti, così consentendo di migliorare o aumentare i risultati dei partecipanti.

Del resto, lo stesso Regolamento stabilisce che i profitti risultanti dalle attività del GEIE sono considerati come profitti dei membri e devono essere ripartiti tra questi ultimi secondo la proporzione prevista nel contratto o, nel silenzio, in parti uguali. Ne consegue che eventuali profitti possono essere realizzati, ma il loro perseguimento non può costituire il fine primario dell'accordo, potendo essere prodotti in modo occasionale e non sistematico³⁸⁶.

Più in generale l'art. 3 del Regolamento precisa che *«la sua attività deve collegarsi all'attività economica dei suoi membri e può avere soltanto un carattere ausiliario rispetto a quest'ultima»*. Può quindi trattarsi di consulenza reciproca, di organizzazione comune, di studio, di realizzazione di programmi o progetti specifici e simili³⁸⁷.

Queste conclusioni sono peraltro confortate dagli stessi Considerando del Regolamento, a mente dei quali *«il Gruppo si differenzia da una società soprattutto per il suo scopo che è soltanto quello di facilitare o di sviluppare l'attività economica dei suoi membri per permettere loro di migliorare i propri risultati; a causa di tale carattere ausiliario l'attività del gruppo, deve collegarsi all'attività economica dei suoi membri e non sostituirsi ad essa»*.

Quanto al profilo della soggettività, il legislatore comunitario ha riconosciuto al GEIE una propria capacità (giuridica e di agire) autonoma: il legislatore europeo rimette tuttavia agli Stati membri il compito di attribuire, eventualmente, la personalità giuridica.

Il legislatore italiano, nel suo silenzio, pare aver optato per la non personificazione del GEIE³⁸⁸, scelta che deve ritenersi del resto coerente con il regime di responsabilità inderogabilmente previsto dal Regolamento comunitario.

l'applicazione di marchi di qualità. Sulla disciplina degli enti non commerciali v., *ex multis*, CASTALDI, *Soggettività tributaria*, cit., e la dottrina ivi richiamata.

³⁸⁴ Sulla disciplina fiscale del GEIE v. PURI, *GEIE (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, XV, Roma, 1995, p. 1; PUOTI, *Profili fiscali del gruppo europeo di interesse economico (GEIE)*, in *Quaderno di Rass. trib.*, 8, 1992, p. 79; DOLFIN, *Profili tributari del gruppo europeo di interesse economico (GEIE)*, in *Riv. Dir. Trib.*, I 1992, p. 10; BELLICONTARINI, *Il gruppo europeo di interesse economico: struttura e aspetti fiscali*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 399; LOVISOLO, *Profili fiscali del GEIE: prime considerazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, p. 1170.

³⁸⁵ ALBY, *G.E.I.E.*, cit., p. 496.

³⁸⁶ ALBY, *G.E.I.E.*, cit., p. 514.

³⁸⁷ Sono peraltro previsti alcuni limiti inderogabili quali, a titolo esemplificativo, l'esercizio del potere di direzione o di controllo della attività proprie dei membri nonché la detenzione di quote o azioni di un'impresa membro. Sull'oggetto del contratto v., per tutti, ALBY, *G.E.I.E.*, cit., p. 505.

³⁸⁸ CARUSO, *Gruppo Europeo*, cit., p. 650.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Quest'ultimo, infatti, prevede che per tutte le obbligazioni assunte dal gruppo opera la responsabilità illimitata e solidale dei suoi componenti, anche se la possibilità per i creditori del gruppo di far valere i propri diritti nei confronti di un membro sussiste solo dopo aver richiesto infruttuosamente al GEIE di adempiere entro un congruo termine.

Tale scelta, peraltro, risulta coerente con la non obbligatorietà del fondo patrimoniale³⁸⁹.

In questo quadro, la soggettività IRES del GEIE³⁹⁰ deve tuttavia escludersi.

Lo stesso Regolamento, all'art. 40, prevede infatti che il risultato delle attività del gruppo sia soggetto ad imposta soltanto tramite imposizione a carico dei singoli membri.

Conformemente a tale disposizione, il D.lgs. 240/1991, all'art. 11, stabilisce che il GEIE non è soggetto all'imposta sul reddito delle persone fisiche né giuridiche. I redditi e le perdite, determinati secondo le disposizioni del TUIR, sono imputati a ciascuna impresa aderente indipendentemente dall'effettiva percezione, nella proporzione prevista nel rispettivo contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali.

Per il GEIE è quindi previsto un regime analogo a quello previsto per i soggetti di cui all'art. 5 del TUIR³⁹¹.

1.7 Aggregazioni tra imprese temporanee

Come già evidenziato, il fenomeno delle *joint venture*, nato nel mondo anglosassone e poi diffusosi anche negli altri Paesi, non individua una specifica figura giuridica, ma indica, genericamente, un accordo di collaborazione imprenditoriale, caratterizzato dalla temporaneità della cooperazione e dal perseguimento di un determinato risultato da parte delle imprese aderenti.

Tale collaborazione può comportare la nascita di una società di capitali controllata in comune dai *ventures* secondo i termini di un collaterale accordo di *joint venture* (*corporate joint venture*) ovvero può basarsi su uno strumento meramente contrattuale.

Nel contesto internazionale si può osservare una tendenza a considerare la *joint venture* in modo unitario³⁹².

Ciò avviene, per esempio, in Francia dove al *groupement d'interet econimique* è riconosciuto un regime impositivo unitario, fondato su una dichiarazione tributaria consolidata, anche se poi l'imposta personale è applicata a livello delle imprese partecipanti, in relazione all'entità delle quote di partecipazione nel GIE.

Anche in altri Paesi la *joint venture* è considerata alla stregua di una *partnership* (Germania, Australia e Danimarca)³⁹³.

Negli USA, la *joint venture* è, in via di principio, assoggettata al regime impositivo della *partnership*, anche se i parr. 701-771 dell'IRC stabiliscono che i *partners* delle *joint ventures*, i cui proventi siano scorporabili e determinabili separatamente, possono optare per la tassazione separata *pro quota* dei relativi compensi³⁹⁴.

³⁸⁹ ALBY, *G.E.I.E.*, cit., p. 510.

³⁹⁰ NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 436, SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 68.

³⁹¹ FANTOZZI, *Diritto tributario*, Milano, 2012, p. 436.

³⁹² LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 170.

³⁹³ CHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, LVIII b, *Partnerships and joint enterprises in International Tax Law*, Losanna, 1973; IBFD, *Corporate taxation in Common Market*, p.a.f.m. Deringer, *Legal Aspects of East-west joint ventures*, in *International Business Lawyer*, 1982, p. 97.

³⁹⁴ CHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, cit., p. 164.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

La *joint venture* è assoggettata al regime proprio della *partnership* in Gran Bretagna ove, tuttavia, qualora i *partners* eccedano il numero previsto dalla legge per la partecipazione dei soci nelle *partnerships*, la *joint venture* è unilateralmente assoggettabile alla *corporation tax*³⁹⁵.

Nell'ordinamento interno, il regime fiscale delle *joint ventures* non può che seguire l'inquadramento giuridico che all'accordo viene dato secondo le norme di diritto comune³⁹⁶.

E, invero, laddove questi accordi tra imprese diano vita ad una nuova società, non si porranno problemi dal punto di vista giuridico e fiscale, in quanto troverà applicazione la disciplina del titolo V del codice. Del pari, la società neo costituita sarà soggetto passivo IRES ovvero opererà per essa il principio di trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR.

Per contro, la *contractual joint venture* non comporta il sorgere di un soggetto ulteriore ed autonomo rispetto ai singoli *venturers*. Ad essi vengono imputati in via diretta ed immediata e secondo l'ordinaria disciplina loro propria gli effetti tributari derivanti dall'attività esercitata in comune.

Tuttavia, le pattuizioni dell'accordo o le concrete modalità di attuazione dello stesso potrebbero dar vita ad una società di persone o, comunque, ad un'organizzazione idonea ad essere qualificata come soggetto passivo tributario e, nello specifico, di un soggetto passivo IRES³⁹⁷.

La questione della qualificazione delle forme di collaborazione temporanea tra imprese ha trovato una cassa di risonanza nella disciplina delle ATI (oggi RTI)³⁹⁸.

L'art. 37 del Codice dei contratti pubblici prevede che i raggruppamenti temporanei di concorrenti (RTI) possano partecipare alle procedure di affidamento dei contratti pubblici quando costituiti da "operatori economici"³⁹⁹ (imprenditori individuali, società commerciali, società cooperative, consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro o consorzi stabili) i quali, prima della presentazione dell'offerta, abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza ad uno di essi, qualificato mandatario, il quale esprime l'offerta in nome e per conto proprio e dei mandanti.

³⁹⁵ Il *Companies act* 1967 (120) prevede un numero di partecipanti non superiore a venti (v. PINSON, *On Revenue Law*, Londra, 1981, p. 1101).

³⁹⁶ FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 437.

³⁹⁷ SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 615; VIRGILIO, *Consorti e associazioni temporanee di imprese per l'esecuzione di opere pubbliche: profili fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 110; PROPERSI-ROSSI, *I consorzi, le società consortili e i raggruppamenti temporanei di imprese*, Milano, 1988, p. 324. Per la possibilità di configurare un soggetto trasparente, disciplinato dall'art. 5 TUIR v. *infra*.

³⁹⁸ Sulla disciplina fiscale delle ATI v. SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 593; LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 168; VIRGILIO, *Consorti e associazioni*, cit., p. 110; PROPERSI-ROSSI, *I consorzi, le società consortili*, cit., p. 324; PERRONE, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, p. 136; PERRONE, *Lineamenti tributari delle riunioni temporanee di imprese (disciplina vigente e proposte)*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, p. 207; ROSSI RAGAZZI, *Associazioni temporanee di imprese e società consortili*, inserto del *Corr. trib.*, 16, 1993, p. III; LATTANZI, *Raggruppamenti temporanei di imprese e società "a latere" per l'esecuzione di opere pubbliche*, in *Corr. trib.*, 1986, p. 2325; TENCATI, *La disciplina tributaria dei nuovi fenomeni di imprenditorialità collettiva*, in *Corr. trib.*, 1986, I, p. 1754; TEDESCHI-TORNO, *Consorti e riunioni temporanee di imprese. Diritto, bilancio, fiscalità*, s.l., 1991, p. 231; DI PIETRO, *Ragion fiscale e varietà dei soggetti nelle forme di collaborazione fra imprese*, in Mastragostino (a cura di), *La collaborazione fra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988, p. 132.

³⁹⁹ Così l'art. 4, co. 2, della direttiva 2004/18/CE.

La disciplina dei RTI è sostanzialmente la medesima dei precedenti testi legislativi⁴⁰⁰ e individua un istituto giuridico fondato sul legame associativo che viene ad essere costituito tra diversi operatori del mercato, dotati ciascuno di una propria autonomia e indipendenza, che si associano allo scopo di proporre alla pubblica amministrazione una proposta contrattuale⁴⁰¹.

Riconoscendo la possibilità a più imprese di riunirsi per partecipare alle gare di appalto, il legislatore sollecita l'apporto della piccola e media impresa, senza imporre la creazione di un centro autonomo di imputazione giuridica⁴⁰².

In questo contesto unitario, la legge distingue tra RTI orizzontali, verticali e miste.

In materia di lavori, si definisce raggruppamento temporaneo orizzontale la riunione di concorrenti finalizzata a realizzare i lavori della stessa categoria; nel caso di forniture o servizi gli operatori economici eseguono il medesimo tipo di prestazione.

Principale caratteristica del raggruppamento orizzontale è, di conseguenza, quella di distribuire tra le imprese associate la prestazione da realizzare sotto un preminente profilo quantitativo, trattandosi di attività del medesimo contenuto omogeneo. In questa ipotesi di raggruppamento si riscontra che le capacità tecniche, finanziarie e operative di ogni singola impresa partecipante si collegano e si integrano per l'esecuzione di un'opera omogenea, con pari responsabilità e senza rilevanza esterna per quanto attiene alle quote di lavoro eseguite da ciascuna impresa associata⁴⁰³.

Vale, infatti, la regola generale di cui al comma 5 secondo cui l'offerta determina la responsabilità solidale dei raggruppati nei confronti della stazione appaltante, del subappaltatore e dei fornitori, sul presupposto che tutte sono in possesso dei requisiti prescritti per la partecipazione alla gara e, quindi, tutte insieme eseguono la prestazione⁴⁰⁴.

Nel raggruppamento di tipo verticale un soggetto realizza i lavori della categoria prevalente o le prestazioni di servizi o di forniture principali, anche in termini economici. Per tali raggruppamenti il Codice specifica che le responsabilità degli assuntori di prestazioni secondarie o di lavori scorporabili è limitata all'esecuzione delle prestazioni di rispettiva competenza. Così, la quota di capacità richiesta per la partecipazione si traduce in una quota corrispondente di prestazioni da eseguire, limitatamente alle quali v'è assunzione di responsabilità: l'interesse pubblico viene salvaguardato soltanto con la espressa previsione della responsabilità solidale del mandatario⁴⁰⁵.

Per completezza, il Codice prevede altresì il raggruppamento misto, dove l'esecuzione della prestazione prevalente e delle categorie scorporabili possono esse assunti anche da imprenditori riuniti in raggruppamento temporaneo di tipo orizzontale: a fronte della complessità dell'appalto, viene prevista una combinazione del modello verticale con quello orizzontale, in cui le prestazioni e, segnatamente, le opere della categoria prevalente vengono

⁴⁰⁰ Art. 11 d.lgs. 157/1995, art. 13 l. 109/94, art. 10 d.lgs. 358/92, art. 23 d.lgs. 158/95 sui quali v., per tutti, VENEZIANO, *L'Associazione temporanea di imprese*, in Lipari (a cura di), *Diritto privato europeo*, Padova, 1997, p. 318.

⁴⁰¹ CIANFLONE-GIOVANNINI, *L'appalto di opere*, cit., p. 275 e SANTORO, *Manuale dei contratti pubblici*, Rimini, 2006, p. 777.

⁴⁰² CALARCO, *Appalti pubblici di lavori*, Milano, 2006, p. 45.

⁴⁰³ PANI, *Commento*, cit., p. 270.

⁴⁰⁴ PESCE, *Requisiti di partecipazione*, cit., p. 333.

⁴⁰⁵ In questi termini PESCE, *Requisiti di partecipazione*, cit., p. 333 il quale osserva come in tal modo venga fatto salvo il principio secondo cui il RTI si presenta come un soggetto unitario anche se ogni impresa esegue una frazione del servizio o del lavoro e sebbene le imprese procedano ad una ripartizione, orizzontale o verticale, del tipo di attività.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

assunte, anziché dalla sola capogruppo, da un'associazione orizzontale composta dalla capogruppo stessa e da taluni dei mandanti.

1.8 Segue: analogie e differenze fra raggruppamenti temporanei e consorzi

Secondo autorevole dottrina, le ATI costituiscono in realtà dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi⁴⁰⁶. Non mancano tuttavia Autori i quali replicato a tale tesi affermando che nelle ATI difetta l'organizzazione comune postulata, per contro, dall'art. 2602 cod. civ. A sostegno di ciò si evidenzia che è lo stesso legislatore ad escludere la presenza di un'organizzazione: il co. 17 dell'art. 37, che ripropone la formulazione dell'art. 22 della l. 584/77, stabilisce infatti che «*il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali*».

Mancando l'organizzazione, l'accordo non potrebbe, quindi, costituire un consorzio, risolvendosi in un contratto con effetti meramente obbligatori⁴⁰⁷.

Quella dottrina la quale ritiene non riconducibili gli accordi di ATI al contratto di consorzio, osserva che sotto il profilo temporale il tratto caratteristico dell'associazione temporanea è la collaborazione tra imprese per la gestione di un singolo affare mentre il consorzio è un organismo stabile destinato a realizzare un'integrazione durevole dell'attività dei consorziati.

Per poter essere qualificata come consorzio, l'ATI dovrebbe svolgere un affare contraddistinto da una complessità tale da conferire all'oggetto del raggruppamento le dimensioni e la portata di una vera e propria organizzazione⁴⁰⁸.

A conclusioni meno nette si giunge muovendo dalla considerazione che la figura del raggruppamento temporaneo delineata dalle norme in materia si esaurisce in uno schema legale minimo, sostanzialmente ricalcato sul mandato e sul vincolo solidale delle imprese riunite. Tale figura minimale di raggruppamento di per sé non è qualificabile come contratto associativo.

Tale schema legale minimo, tuttavia, può essere superato in due ipotesi: quando l'organismo associativo viene costituito in luogo del raggruppamento e quando, in concreto, il

⁴⁰⁶ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 136; GALGANO, *I consorzi tra imprenditori per l'assunzione e per l'esecuzione di opere e di forniture*, in Mastragostino (a cura di), *La collaborazione tra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988, p. 35; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 317. Afferma sul punto BONVICINI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 6, che nella figura di raggruppamento prevista dalle disposizioni che riconoscono le ATI «*non è necessariamente prevista la formazione di un organismo comune: ciò non impedisce alle imprese riunite con tale formula di porre in essere contrattualmente un rapporto consortile con o senza attività esterna e, in effetti, se la relazione tra le imprese non si esaurisce - come di solito avviene nella prassi - nel conferimento del mandato speciale alla capogruppo, ma gli accordi provvedono a creare un minimo di organizzazione interna per regolare le rispettive prestazioni delle imprese, è da ritenere che un tale rapporto non si discosti dalla sostanza consortile*».

⁴⁰⁷ BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 79. In senso analogo POLVANI, *Profili giuridici del coordinamento temporaneo di una pluralità di imprese*, in *Diritto dell'Impresa*, 1982, p. 581. Riconosce al negozio posto in essere dalle imprese riunite carattere e dinamica meramente contrattuale MAZZONE, *L'associazione temporanea*, cit., p. 574. Anche la giurisprudenza di legittimità (sent. 6791 del 20 marzo 2009 in *Corr. trib.*, 2009, p. 1873, con nota critica di BUSICO, *Non è soggetto tributario unitario e autonomo l'associazione temporanea di impresa*) attribuisce un preminente - e forse eccessivo - rilievo all'attuale comma 17 per escludere che le ATI diano vita ad organizzazioni qualificabili come soggetti di diritto.

⁴⁰⁸ Cfr. VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, p. 340, BONVICINI, *Le "joint ventures"*, cit., p. 53.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

regolamento dei rapporti tra le imprese raggruppate temporaneamente dà origine a un organismo associativo accanto o dentro il mandato alla capogruppo.

E, del resto, proprio verso questa seconda articolazione appare orientata l'attuale prassi contrattuale⁴⁰⁹.

La tesi che riconduce le ATI nell'alveo consortile, del resto, muove proprio da questa osservazione empirica del fenomeno di collaborazione temporanea tra imprese e riduce la questione della configurabilità di un'ATI diversa da un consorzio ad un problema avente una importanza esclusivamente classificatoria.

L'Autore riconosce, infatti, che l'originaria formulazione letterale dell'art. 22 della l. 584/77 potrebbe suggerire una distinzione tra il consorzio senza attività interna e l'associazione temporanea di imprese in senso stretto: l'accordo di associazione temporanea potrebbe costituire un'associazione temporanea di imprese in senso stretto in tutte quelle ipotesi in cui il coordinamento delle attività tra le imprese riunite non comportano la rilevanza giuridica di una organizzazione *ad hoc*, neppure di una organizzazione meramente interna, ma viene realizzato solo con il mandato collettivo tra impresa capogruppo e imprese riunite.

Tuttavia - afferma - anche l'associazione temporanea finirebbe comunque per rientrare nel tipo consorzio senza attività esterna ogni volta che, in virtù degli accordi interni tra le imprese riunite, si ponesse una vera e propria organizzazione comune per il coordinamento delle distinte attività delle imprese riunite. Peraltro, ciò avverrà sempre in concreto, data la necessità di provvedere in qualche modo non solo alla stipula congiunta del contratto di appalto, ma anche al coordinamento tra le autonome attività delle imprese riunite per la sua esecuzione⁴¹⁰.

L'art. 22 (oggi art. 37, co. 17), in altri termini, non esclude che le imprese riunite si accordino tra loro o, comunque, pongano un comportamento di fatto tale da porre in essere un'organizzazione comune o una compagine societaria, ovverosia più spiccate forme associative che il legislatore fiscale considera dotate di soggettività tributaria⁴¹¹. Si tratta, in altri termini di situazioni nelle quali, pur senza costituire deliberatamente una società o un

⁴⁰⁹ BONVICINI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 7. In questo contesto può essere letto il successivo intervento del legislatore il quale, con la l. 8 ottobre 1984, n. 687 ha inserito l'art. 23bis il quale consentiva alle imprese riunite la possibilità di costituire tra loro una società, anche consortile, per la esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori. La società subentra *ex lege* e senza che ciò comporti subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione da parte del committente, nell'esecuzione dell'appalto e con effetto dalla data di notificazione dell'atto costitutivo al committente.

⁴¹⁰ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 135.

⁴¹¹ VIRGILIO, *Consorzi e associazioni*, cit., p. 99; PERRONE, *Associazioni temporanee*, cit., p. 136; PERRONE, *Lineamenti tributari*, cit., p. 207; SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 608; ROSSI RAGAZZI, *Associazioni temporanee*, cit., p. III; nello stesso senso anche la giurisprudenza di merito la quale evidenzia la possibilità che accanto al rapporto di mandato le imprese possano convenzionalmente porre in essere un'organizzazione comune o accordi di carattere associativo o societario, affermando che in tale contesto normativo «la creazione di rapporti associativi non è esclusa, ma è configurabile come un *quid* ulteriore ed eventuale rispetto a quei rapporti che si stabiliscono fra gli imprenditori partecipanti al raggruppamento e che, nel loro contenuto essenziale appaiono accompagnati da caratteri di corrispettività. Si ravvisa dunque una qualificazione necessaria in termini di rapporti di scambio [...] e una eventuale connotazione associativa la cui introduzione nella fattispecie concreta è rimessa alla volontà delle parti» (Corte d'appello di Genova, 11 febbraio 1991, in *Le società*, 1991, p. 1491). Di diverso avviso LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 171, il quale ritiene che tale disposizione (in origine l'art. 22 della l. 584/1977) escluda in ogni caso il superamento, anche ai fini fiscali, dell'autonomia delle singole imprese.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

consorzio, le imprese riunite possono di fatto, anche inconsapevolmente, creare un nuovo soggetto d'imposta a causa delle modalità stesse di esecuzione dell'opera⁴¹².

E, invero, il legislatore ha precisato che il rapporto di mandato, attraverso cui opera l'associazione temporanea di imprese, di per sé non determina la nascita di un soggetto passivo ai fini tributari, ma ciò non esclude - e, anzi, pare ammettere implicitamente - che un soggetto passivo fiscalmente autonomo e diverso dalle imprese associate possa configurarsi qualora, oltre al mandato, tra le imprese si instaurino ulteriori e più qualificanti rapporti giuridici, quali un'organizzazione unitaria di beni e/o persone⁴¹³.

Del resto il mandato collettivo speciale con rappresentanza non esaurisce la varietà dei rapporti che possono instaurarsi tra le imprese associate proprio a causa delle diverse tipologie e dei differenti oggetti dei contratti di appalto pubblici⁴¹⁴.

Ciò posto, l'impostazione che fa rientrare l'associazione temporanea di imprese nella fattispecie consorzio senza attività esterna, se anche non condivisa appieno, merita comunque di essere valorizzata non solo in quanto tiene conto della realtà effettiva di questi rapporti contrattuali, ma anche perché meglio risponde alla effettiva configurazione e rilevanza che l'organizzazione comune può assumere quando destinata a restare in ogni caso esclusivamente interna⁴¹⁵.

Non è quindi possibile qualificare a priori il rapporto che si instaura all'interno di un'ATI, e occorre quindi procedere ad una valutazione in concreto del tipo di accordo concluso. E, invero, a voler ricondurre le fattispecie all'una o all'altra delle tesi si finirebbe per distorcere la realtà dei rapporti di collaborazione tra imprese che, in certe situazioni, potrebbe essere indirizzata ad un insieme di rapporti duraturi nel tempo (talvolta consacrati in vere e proprie società), e che, in altre, potrebbe limitarsi alla semplice fase dell'offerta per la gara attraverso vincoli contrattuali occasionali e veramente temporanei.

Così, tutte le volte in cui, in assenza di enti espressione del gruppo di imprese partecipanti, il contratto di appalto viene stipulato direttamente ed individualmente dalle imprese che regolano a mezzo contratto i rapporti intercorsi tra loro e la convenzione, l'aggregazione dovrebbe risolversi in un mero contratto senza travalicare nel campo dei veri contratti associativi.

Qualora invece, accanto al contratto di *joint venture*, viene istituito un distinto rapporto di mandato conferito dalle partecipanti alla società *leader* incaricata di negoziare l'appalto, di presentare l'offerta ed in caso di assegnazione di gestire il rapporto con l'ente appaltante, la

⁴¹² SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 69.

⁴¹³ PERRONE, *Associazioni temporanee*, cit., p. 136.

⁴¹⁴ DI PIETRO, *Ragion fiscale e varietà*, cit., p. 132.

⁴¹⁵ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 135. Conclude il proprio studio l'Autore rilevando che «le associazioni temporanee di imprese per la esecuzione di grandi opere possono essere qualificate nel nostro ordinamento come contratti associativi e rientrano in quella particolare categoria di contratti associativi definita come consorzi senza attività esterna. Quando le associazioni temporanee vengono costituite per la partecipazione ad un appalto pubblico esse debbono, ai sensi della legge n. 584 del 1977, possedere particolari requisiti, richiesti per la tutela degli interessi pubblici coinvolti nell'operazione, ma non mutano il loro carattere fondamentale di consorzi senza attività esterna». Lo stesso Autore precisa tuttavia che «dalla varietà delle vicende di ogni rapporto concreto può derivare una modificazione della configurazione del contratto. Il rapporto indicato come associazione temporanea può in realtà risultare, per le sue caratteristiche concrete, un rapporto di altra natura, sovente un vero e proprio rapporto societario».

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

disciplina applicabile dovrebbe essere il frutto della combinazione tra quella contrattuale innominata e quella del rapporto contrattuale di mandato⁴¹⁶.

In concreto, tale ipotesi può verificarsi quando la natura dell'opera pubblica è tale per cui quest'ultima risulta frazionata o, comunque, può essere frazionatamente realizzata dalle varie imprese temporaneamente. In mancanza di una gestione unitaria del lavoro, non vi è alcuna necessità di ulteriori più spiccati rapporti associativi tra le aderenti, sicché le imprese mantengono la loro autonomia tecnico-amministrativa ed eseguono la parte o la fase dell'opera pubblica di loro competenza, fatturando direttamente al committente⁴¹⁷.

Ciò avviene, in particolare, nell'ambito delle cd. riunioni verticali⁴¹⁸, ma anche nei casi di opere progettate come unitarie da un punto di vista tecnico-economico, ma che possono essere frazionate sul piano giuridico in una serie di opere distinte, affidate alla competenza di ciascuna impresa riunita⁴¹⁹.

L'esecuzione *pro quota* dei lavori non comporta il sorgere di una nuova soggettività tributaria in quanto l'attività di rappresentanza presso il committente viene svolta dalla capogruppo in forza del mandato⁴²⁰.

Quando, infine, l'opera pubblica da realizzare non è divisibile e non può essere eseguita partitamente dalle varie imprese, sorge l'esigenza per le imprese di creare un'organizzazione per la gestione (comune) dell'attività di realizzazione dell'opera. In queste ipotesi, le imprese rimangono estranee all'esecuzione diretta, in quanto vi partecipano solo indirettamente apportando alla nuova struttura i necessarie mezzi finanziari ovvero fornendo personale, attrezzature, *know how*, ecc.⁴²¹.

L'impossibilità di scorporare i lavori e di attribuirne specifiche fasi o parti alle singole imprese determina, quindi, la necessità di più articolati rapporti giuridici intersoggettivi e, in buona sostanza, l'ineluttabilità di una gestione comune ed unitaria del lavoro.

⁴¹⁶ Tale soluzione è suggerita da DABORMIDA, *Riunioni di imprese: contratto o consorzio?*, in *Soc.*, 1991, p. 1685 e condivisa da DI ROSA, *L'associazione temporanea*, cit., p. 59.

⁴¹⁷ PERRONE, *Associazioni temporanee*, cit., p. 137. V. nota 17 novembre 1983, n. 9/782.

⁴¹⁸ PERRONE, *Associazioni temporanee*, cit., p. 136. Osserva DI PIETRO, *Ragion fiscale e varietà*, cit., p. 134 che «assume in tal senso un rilievo determinante nella soluzione dei problemi anche tributari l'esperienza operativa ed il diverso modo di realizzare l'opera pubblica, il suo diverso grado di omogeneità, la qualificazione professionale e tecnica delle imprese o delle società partecipanti, la previsione specifica dei lavori attribuibili ad esse già in sede di aggiudicazione, la scelta di un'eventuale imputazione *pro quota* delle diverse parti dell'opera o della realizzazione di singole fasi dell'opera: tutti aspetti che concretano appunto sotto il profilo giuridico e fattuale quell'esecuzione dell'appalto che la richiamata norma non regolava, almeno sotto il profilo soggettivo».

⁴¹⁹ Così SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 608. Del resto, anche nell'associazione orizzontale, la dottrina ritiene necessaria una previa ripartizione dei lavori all'interno del raggruppamento ed una successiva esecuzione frazionata (CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 128; PALLOTTINO, *Associazioni temporanee*, cit., p. 301; BONVICINI, *Commento agli artt. 20-23*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1979, p. 379). Nello stesso senso anche la più recente giurisprudenza secondo la quale la ripartizione delle prestazioni fra le varie imprese costituenti l'associazione temporanea di imprese è un obbligo che compete alla stessa, non solo per verificare che le singole imprese siano in possesso dei necessari requisiti per la partecipazione alla gara, ma anche e soprattutto per conoscere con quali modalità e con quali soggetti saranno rese le prestazioni dedotte nel capitolato speciale e poi riportate nel contratto stipulato, in quanto soltanto in tal modo l'amministrazione procedente è messa nella condizione di valutare l'esigibilità delle prestazioni, i soggetti che vi provvederanno, quando vi provvederanno, in quale combinazione operativa con le altre imprese, potendo in tal modo, rappresentato l'ordine e la misura degli interventi, poter anche programmare la verifica della corretta esecuzione degli adempimenti contrattuali (Cons. Stato, sez. V, 21 ottobre 2009, n. 6458).

⁴²⁰ VIRGILIO, *Consorzi e associazioni*, cit., p. 98.

⁴²¹ VIRGILIO, *Consorzi e associazioni*, cit., p. 102, così si esprime in relazione all'opera realizzata integralmente dall'organizzazione del raggruppamento.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Le imprese che hanno dato mandato con rappresentanza alla capogruppo e che, con ciò, di per sé, non hanno creato un nuovo soggetto, verosimilmente si vedranno costrette a dar vita ad un'organizzazione comune che assumerà un'autonoma rilevanza soggettiva ai fini fiscali⁴²².

In questo caso, quindi, potranno creare apposite società e/o consorzi. Ma potrebbero non utilizzare gli strumenti offerti dall'ordinamento, dando così vita a figure atipiche di collaborazione caratterizzate dalla creazione di veri e propri apparati organizzativi con compiti direzionali e/o esecutivi, talora anche con rilevanza esterna: un vero e proprio organismo associativo atipico al quale va applicata, quanto meno in via analogica, la disciplina dei consorzi senza attività esterna⁴²³.

1.9 Segue: società di fatto e tassazione per trasparenza

Benché comune sia la convinzione secondo la quale anche dalle ATI possono nascere organizzazioni dotate di soggettività, parte della dottrina ha ritenuto corretto qualificare tali soggetti non come consorzi o organismi associativi atipici, bensì quali società di fatto, il cui reddito è imputato ai soggetti che vi partecipano *ex art. 5 del TUIR*.

Secondo tale autorevole orientamento, quando, nel contesto di un raggruppamento temporaneo, il reddito viene prodotto unitariamente dall'aggregazione, quest'ultima costituisce una società di fatto e, pertanto, il reddito viene tassato non ai fini IRES, ma con il regime fiscale delle società di persone che prevede, da un lato, la determinazione unitaria del reddito nei confronti della società e, dall'altro, la sua tassazione nei confronti dei soci a cui esso è imputato⁴²⁴.

Qualificare l'organizzazione comune dell'ATI come società di fatto consente, peraltro, di non duplicare l'imposizione economica sugli utili⁴²⁵.

Tale impostazione, tuttavia, benché trovi numerose conferme nell'ordinamento e nella prassi, non pare possa trovare sempre applicazione, per ragioni sia normative che di ordine sistematico.

Invero, come noto, il termine “trasparenza” indica un peculiare metodo di imposizione dei soggetti collettivi, mediante il quale il presupposto di imposta viene riferito direttamente in capo agli individui che compongono l'ente. La qualificazione di “trasparente” viene dunque attribuita al soggetto collettivo proprio per indicare che le fattispecie giuridiche nelle quali è identificabile il presupposto di imposta sono riferite direttamente agli individui e non alla

⁴²² PERRONE, *Associazioni temporanee*, cit., p. 137 il quale individua quali possibili alternative la costituzione di una società di capitali destinata ad eseguire i lavori o che conceda in appalto i lavori alle varie imprese, la costituzione di un consorzio ovvero la costituzione di una società di fatto.

⁴²³ DABORMIDA, *Riunioni di imprese*, cit., p. 1685; DI ROSA, *L'associazione temporanea*, cit., p. 59.

⁴²⁴ PERRONE, *Lineamenti tributari*, cit., p. 207; CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 420; VIRGILIO, *Consorzi e associazioni*, cit., p. 106. Tra la dottrina di diritto civile CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 58 e 139; PALLOTTINO, *Associazioni temporanee*, cit., p. 300 e BONVICINI, *Commento*, cit., p. 378. In questo senso anche l'A.F. nella nota 30 marzo 1979, n. 9/571 e nella Ris. 13 agosto 1982, 9/2147 ove si afferma che «l'anzidetto principio può essere reso inoperante [...] quando sussistono i presupposti di fatto in base ai quali la gestione dell'opera appaltata al gruppo di imprese riunite non è riferibile a ciascuna impresa autonomamente considerata ma è riconducibile al nuovo soggetto nascente dall'unificazione di una apposita società regolare, il quale in mancanza della costituzione di una apposita società regolare, rientra nella categoria» delle società di fatto, per la quale opera il criterio della trasparenza.

⁴²⁵ PERRONE, *Associazioni temporanee*, cit., p. 143.

organizzazione collettiva, esprimendosi con ciò il superamento dello schema imputazione/organizzazione⁴²⁶.

Ai sensi dell'art. 5 TUIR, infatti, i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti nel territorio dello Stato, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili.

Come giustamente affermato, il criterio di imputazione per trasparenza accolto anche dal TUIR esprime un assetto di interessi tipicamente individuale nel quale viene ridimensionato il ruolo dell'organizzazione rispetto a quanto visto per l'ipotesi di soggettività degli enti collettivi: le fattispecie sono riferite direttamente agli individui senza passare attraverso il termine medio dell'organizzazione. L'attività svolta dalla società è considerata come se fosse posta in essere direttamente dagli individui⁴²⁷, divenendo così fiscalmente irrilevante l'eventuale successiva distribuzione degli utili⁴²⁸.

Si è osservato al riguardo che l'imputazione in capo al socio, indipendentemente dalla percezione, di cui all'art. 5 TUIR costituisce un fenomeno diverso dal "possesso del reddito", onde tale disciplina si presenta come eccezionale rispetto ai principi generali in materia di riferibilità ai soggetti dei fatti indice di capacità contributiva⁴²⁹.

Del resto, non sono mancate critiche a tale sistema, che hanno eccepito, da un lato, l'irrazionale diversità di trattamento delle società di persone rispetto alle società di capitali e, dall'altro, la contrarietà al principio di capacità contributiva dell'imposizione su dividendi non distribuiti⁴³⁰.

Per riconoscere legittimità alla disposizione si è quindi fatto leva sulla particolare struttura che caratterizza gli enti richiamati dall'art. 5 TUIR; struttura imperniata sul ruolo dei soci e sulla predominanza della loro volontà su quella dell'ente cui partecipano⁴³¹.

I soci, infatti, hanno un potere di apprensione pressoché immediata dei risultati dell'attività d'impresa, onde si giustifica che sul piano tributario lo schermo societario venga sostanzialmente eliminato (cd. *partnership approach*)⁴³².

Giova ricordare, infatti, che l'art. 2262 cod. civ. afferma che «salvo patto contrario, ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto». Ne consegue che il diritto alla percezione degli utili da parte del singolo socio non è subordinata - come viceversa accade alla stregua dell'art. 2433, co. 1, cod. civ., nelle società di capitali - ad un'apposita delibera assembleare adottata a maggioranza.

A ciò si aggiunga che mentre per le società di persone la ripetizione delle somme illegittimamente distribuite a titolo di utile ai soci è sostanzialmente incondizionata, per le

⁴²⁶ BORJA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, p. 15.

⁴²⁷ BORJA, *Il principio*, cit., p. 15.

⁴²⁸ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 124; FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, I, p. 550.

⁴²⁹ Così SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib.*, *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, p. 124, il quale richiama i contributi di FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in AA.VV., *Commentario al T.U. delle imposte sui redditi ed altri scritti. Scritti in memoria di A.E. Granelli*, Roma, 1990, p. 22; PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, p. 630 e GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 74.

⁴³⁰ Sul tema vedi la dottrina richiamata da SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 127.

⁴³¹ PUOTI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 12.

⁴³² Sul quale vedi BORJA, *Il principio*, cit., p. 17, e spec., nt. 34 per un'analisi comparatistica.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

società di capitali occorre la dimostrazione che il socio era in mala fede al momento della percezione (cfr. art. 2433, ult. comma c.c.)⁴³³.

Tale scelta, in ogni caso, rappresenta un'eccezione ai principi in materia ed implica, quindi, l'applicabilità della stessa soltanto alle figure societarie espressamente previste dall'art. 5 TUIR, dovendosi attribuire agli altri enti privi di personalità giuridica diversi da quelli indicati nell'art. 5 TUIR la soggettività IRES⁴³⁴.

Nel dettaglio, l'art. 5 del Testo unico indica le società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice residenti nel territorio dello stato. Il terzo comma equipara poi alle società semplici le società di fatto non aventi per oggetto attività commerciali e alle società in nome collettivo le società di fatto aventi per oggetto attività commerciali.

Tale duplice assimilazione si spiega avendo riguardo al differente regime ad esse applicabili: ai sensi dell'art. 6, co. 3, del TUIR, infatti, i redditi delle società in nome collettivo, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi. Al contrario, i redditi delle società semplici sono determinati in base alle regole relative alle categorie cui rispettivamente appartengono⁴³⁵.

L'equiparazione tra società di fatto e società in nome collettivo (o società semplici) può risultare tuttavia ridondante se si ritiene - come pare corretto ritenere - che il contratto di società si possa perfezionare anche per fatti concludenti⁴³⁶.

Da un lato, infatti, il contratto di società semplice non è soggetto a forme speciali, salvo quelle richieste dalla natura dei beni conferiti (art. 2251 cod. civ.). La costituzione della società semplice è quindi improntata alla massima semplicità formale e sostanziale sicché il contratto può essere concluso anche verbalmente o può risultare da comportamenti concludenti (società di fatto).

Quanto alle società in nome collettivo, è ben vero che il codice detta regole di forma e di contenuto, ma esse concernono l'atto costitutivo e sono prescritte ai soli fini dell'iscrizione della società nel registro delle imprese⁴³⁷.

Tale iscrizione (a differenza di quella della società semplice) è sì condizione di regolarità della società, ma non è elevata a condizione di esistenza della stessa come nelle società di capitali (art. 2331 cod. civ.). L'omessa registrazione della società in nome collettivo, infatti, incide solo sulla disciplina e non sulla sua esistenza; segnatamente, comporta che i rapporti tra società e terzi sono regolati dalla disciplina della società irregolare (art. 2297).

In sintesi, quindi, la società in nome collettivo iscritta nel registro delle imprese è regolare e risulta disciplinata dalle norme della s.n.c. La società non iscritta è irregolare e la disciplina applicabile è quella della collettiva irregolare.

⁴³³ RUSSO, *I soggetti passivi*, cit., p. 313. Sulla disciplina delle società di persone v. VISENTINI, *Diritto commerciale. Vol. II: Imprenditore - Società di persone*, Padova, 2011, p. 15.

⁴³⁴ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 128.

⁴³⁵ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 130.

⁴³⁶ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 136.

⁴³⁷ V. Cass. 15 aprile 1992, n. 4569 a mente della quale «il contratto costitutivo di società in nome collettivo, che non abbia per oggetto il conferimento di beni immobili, può essere concluso anche oralmente, essendo il documento scritto richiesto solo in funzione dell'eventuale iscrizione della società nel registro delle imprese (art. 2296 cod. civ.). Tale documento è, pertanto, superfluo per le società irregolari, alle quali si applica, in forza del rinvio di cui all'art. 2293 cod. civ. la disposizione del precedente art. 2251, secondo il quale il contratto di società (personali) non è soggetto a forme speciali, salvo quelle richieste dalla natura dei beni conferiti».

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

La mancata iscrizione della società (i.e. la sua irregolarità) può dipendere dalla mancata redazione dell'atto costitutivo - società di fatto - ovvero dalla mancata registrazione dell'atto costitutivo regolarmente redatto - società irregolare in senso proprio⁴³⁸.

Se così è, per la costituzione di una società di persone non è necessario l'atto scritto e il contratto di società può perfezionarsi anche per fatti concludenti e si parla, in tal caso, di società di fatto. Se, poi, l'attività esercitata non è commerciale essa è regolata dalla norme della società semplice; in caso contrario (esercizio di un'attività commerciale) si applicano le norme della società in nome collettivo irregolare⁴³⁹.

Come già anticipato, quindi, trova scarse giustificazioni la scelta del legislatore di "equiparare" le società di fatto alle s.n.c. ovvero alle società semplici: la società di fatto non è una figura societaria atipica bensì una variante negoziale dei tipi tassativamente ammessi dal codice civile⁴⁴⁰.

Ciò posto, sebbene la norma fiscale contenga un mero rinvio alla disciplina di diritto comune, attenta dottrina ha efficacemente evidenziato come l'approccio civilistico al fenomeno della società di fatto abbia un carattere eccezionale o patologico, diverso, quindi, da quello tributario, che è stato definito, per contro, fisiologico, in quanto diretto all'accertamento di fattispecie imponibili⁴⁴¹.

Nell'ambito del diritto civile le società di fatto, i cui confini sono stati in più occasioni delineati dalla giurisprudenza⁴⁴², rilevano soprattutto in un'ottica patologica, quando cioè non vengono adempiute le obbligazioni sociali ovvero sorgono conflitti interni tra i soci.

Il legislatore tributario invece disciplina le società di fatto indipendentemente dalla presenza di inadempienze contrattuali o di conflitti interni e, dunque, in modo fisiologico, avendo quale obiettivo l'individuazione di un autonomo centro di imputazione di fattispecie giuridiche.

Pertanto, mentre nel diritto civile è tollerabile una discrasia tra forma apparente e forma effettiva senza che ne discenda alcuna conseguenza in linea ordinaria, ma semmai solo in situazioni patologiche, nel diritto tributario la suddetta discrasia è inaccettabile ed è destinata ad essere risolta fisiologicamente nel senso della prevalenza della forma effettiva.

Tale differente approccio comporta che, mentre la rilevanza delle società di fatto ai fini civilistici è ipotetica ed incidentale, ai fini fiscali essa è stabile ed ordinaria.

L'attribuzione della qualifica di società di fatto all'aggregazione comporta peraltro la naturale attribuzione a questa dei vari obblighi tributari sostanziali e strumentali, con effetti inaspettati e gravosi per i soci.

Considerata, quindi, la necessità, in campo tributario, di effettuare in modo fisiologico una verifica circa la sussistenza di una società (di fatto), i criteri da utilizzare a tal fine dovrebbero

⁴³⁸ La quale rientra nel primo comma dell'art. 5 TUIR: per le società irregolari in senso stretto il tipo societario deve essere individuato direttamente in base all'accordo delle parti senza necessità di alcuna qualificazione legale in base all'attività effettivamente svolta (così OPPO, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, in AA.VV., *Atti del convegno di Macerata 12-13 novembre 1976*, Milano, p. 25; FEDELE, *Società in nome collettivo e in accomandita semplice: forme, adempimenti, esibizioni documentali e loro integrazione*, in *Riv. not.*, 1990, p. 1307).

⁴³⁹ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 136

⁴⁴⁰ BORIA, *Il principio*, cit., p. 37. Sul punto vedi anche FEDELE, *Società in nome collettivo*, cit., p. 1311.

⁴⁴¹ BORIA, *Il principio*, cit., p. 40.

⁴⁴² Per una completa rassegna di giurisprudenza sul tema v. SPERA, *La società di fatto. Recenti orientamenti giurisprudenziali*, Milano, 2008.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

essere non tanto quelli elaborati dalla giurisprudenza di diritto comune per determinare se vi è una responsabilità dei soci (di fatto) nei confronti dei terzi, quanto, piuttosto, quelli elaborati per conoscere dell'effettiva sussistenza di essa nei rapporti interni tra soci. Invero, l'esistenza della società di fatto ai fini fiscali rileva non tanto in termini di responsabilità dei soci verso il fisco, ma semmai di integrazione di fattispecie imponibili⁴⁴³.

Ciò posto, secondo la giurisprudenza la società di fatto richiede il concorso di un elemento oggettivo (rappresentato dal conferimento di beni o servizi attraverso i quali si forma un fondo comune) e di un elemento soggettivo, costituito dalla comune intenzione dei contraenti di vincolarsi e di collaborare per conseguire risultati patrimoniali comuni nell'esercizio collettivo di un'attività imprenditoriale⁴⁴⁴.

L'elemento soggettivo, in particolare, esige, come per tutte le società, che le parti conseguano attraverso la loro attività lo scopo di lucro: *«nelle società di persone lo scopo di lucro - nel duplice aspetto dello scopo di conseguire un utile (cosiddetto lucro oggettivo) e di ripartirlo fra i soci (cosiddetto lucro soggettivo) - costituisce elemento essenziale della fattispecie, che deve essere accertato in base al contratto sociale e non in base ai risultati ottenuti attraverso l'attività svolta. Così nel caso della società di fatto, in cui il momento negoziale del rapporto e quello operativo sono connessi, l'accertamento deve riguardare lo svolgimento, in concreto, di un'attività economica idonea a procurare un lucro e la presenza di strutture sociali atte a farlo conseguire a coloro che hanno operato come soci, dovendosi ritenere mancante quell'elemento solo quando la finalità di guadagno, nel duplice senso dianzi menzionato, risulti in tal modo oggettivamente esclusa»*⁴⁴⁵.

Inoltre, si precisa che il risultato economico che i soci hanno di mira deve essere perseguito mediante una comune attività, nel senso che non è sufficiente che l'attività imprenditoriale, riferibile alla volontà di un solo soggetto, sia svolta nell'interesse anche di altri soggetti, ma è necessario che l'attività stessa sia riconducibile alla volontà collettiva dei soci (*affectio societatis*)⁴⁴⁶.

Anche la prassi ministeriale ha talora riqualificato l'accordo dell'ATI in una società di fatto.

In alcune pronunce, tuttavia, l'A.F.⁴⁴⁷, nell'affermare la sussistenza di una società di fatto, ha attribuito eccessiva rilevanza ad un dato economico (l'indivisibilità dell'opera) che di per sé non risulta sufficiente a concludere per l'esistenza di una società di fatto.

Si è affermato, infatti, che in caso di indivisibilità dell'opera non sarebbe possibile determinare in concreto la partecipazione di ciascuna impresa all'esecuzione dei lavori e sarebbe quindi inevitabile una gestione comune attraverso un'organizzazione comune la quale comporta la nascita di un nuovo soggetto d'imposta, cui andrebbero imputati i corrispettivi dell'appalto ed i costi dell'esecuzione dello stesso.

Si dovrebbe ravvisare, in tal caso, una società di fatto, soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi (e dell'IVA) nel senso che lo stesso sarebbe tenuto ad avere un codice fiscale, a redigere e conservare le scritture contabili, a presentare la dichiarazione, ecc.

⁴⁴³ FEDELE, *Profilo fiscale*, cit., p. 30. Per un approfondimento sui criteri adottati per la dimostrazione dell'esistenza di una società di fatto v. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 134.

⁴⁴⁴ Cass. 22 febbraio 2000, n. 1961.

⁴⁴⁵ Cass. 6 agosto 1979, n. 4558 su Giur. civ., 1980, I, p. 2256.

⁴⁴⁶ Cass. 23 settembre 1971, n. 2644.

⁴⁴⁷ Nota 30 marzo 1979, n. 9/571.

Nella fattispecie affrontata dall'A.F. il lavoro da eseguire dalla riunione di imprese non consentiva un distinto riferimento di esso a ciascuna delle tre imprese riunite, per le quale sussisteva l'impossibilità di una esatta quantificazione dei costi e dei ricavi afferenti le singole attività esercitate per l'esecuzione dell'opera.

Da tali circostanze, l'A.F. ha individuato nella descritta riunione di imprese un organismo associato la cui attività è volta al conseguimento di un reddito d'impresa nel contesto di un processo produttivo unitario. Questi elementi determinavano, dunque, la nascita di un nuovo soggetto d'imposta riconducibile nella categoria delle società di fatto⁴⁴⁸.

Tale approccio ha incontrato, tuttavia, le critiche di coloro i quali hanno evidenziato come la mera indivisibilità delle opere non sia di per sé sufficiente a determinare l'esistenza di un rapporto societario tra le imprese riunite.

Correttamente si è ricordato che per accertare l'esistenza di un'organizzazione qualificabile come soggetto di diritto non è sufficiente prendere atto della indivisibilità dell'opera, ma è necessario considerare l'assetto effettivo dei rapporti giuridici intercorrenti tra le imprese e tra queste e l'ente appaltante⁴⁴⁹.

Sembrano cogliere nel segno, quindi, quelle pronunce⁴⁵⁰ nelle quali si abbandona il riferimento allo svolgimento dell'opera, elevando a elemento discriminante l'autonomia gestionale dell'organizzazione nella realizzazione dell'opera stessa.

Secondo tale interpretazione, l'indice che consente di concludere per l'esistenza di un nuovo soggetto, distinto dalle singole imprese formanti il gruppo, come tale titolare di autonomi rapporti giuridici ed economici, non è dato dalla circostanza che per la natura delle spese emerge l'impossibilità di attribuire a ciascuna impresa i costi ed i ricavi derivanti all'esecuzione unitaria dell'opera, bensì dal fatto che le imprese raggruppate si comportano nella esecuzione dell'appalto in modo unitario ed indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere.

⁴⁴⁸ Nello stesso senso la Ris. 13 agosto 1982, n. 9/2147, nella quale l'opera da eseguire era unica e inscindibile e, pertanto, le imprese partecipanti al raggruppamento, per ragioni operative, avevano fissato convenzionalmente la percentuale del lavoro a ciascuna di esse spettante, in modo da ripartire costi e ricavi (non altrimenti divisibili) e realizzare, di fatto, l'autonomia gestionale del lavoro eseguito. Il principio è applicato anche dalla Ris. 31 dicembre 1986, n. 363406 la quale afferma che «*nelle ipotesi di riunione di più imprese per l'esecuzione in appalto di lavori, la impresa riunita, nell'ipotesi in cui l'esecuzione dello stesso sia indivisibile, costituisce un organismo unitario avente autonoma soggettività tributaria rispetto alle società che la compongono*». Tale orientamento risulta confermato, *a contrariis*, anche dalla nota 17 novembre 1983, n. 9/782 ove si è affermato che l'associazione temporanea non poteva essere qualificata come società di fatto con conseguente acquisizione di autonoma e distinta soggettività tributaria. In quel caso, infatti, la convenzione intervenuta tra le imprese aderenti prevedeva la divisione dell'opera appaltata in tre tronconi ben delineati, ove ogni impresa interveniva con piena autonomia gestionale, avvalendosi della propria organizzazione, del proprio personale e dei propri mezzi meccanici; che ciascuna impresa associata provvedesse direttamente e per proprio conto agli acquisti e forniture necessarie per l'esecuzione dei lavori di propria competenza. Era inoltre previsto, tuttavia, che al fine di una migliore gestione del cantiere e per una più puntuale esecuzione dell'opera appaltata, ciascuna associata espletasse distinte attività, svolte nell'interesse di tutte e tre le imprese associate, retribuite secondo percentuali predeterminate, diverse a seconda dei compiti svolti; l'ammontare corrisponde alle percentuali stesse era suddiviso dall'ente appaltante in parti uguali tra le imprese partecipanti, ciascuna delle quali emetteva fatture, nei confronti delle altre due, nella misura di 1/3 dell'importo determinato in base alle percentuali di cui sopra.

⁴⁴⁹ SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 611.

⁴⁵⁰ Ris. n. 550231 del 28 giugno 1988 e Ris. 16 maggio 1989, n. 550763.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

In questo quadro, quindi, la circostanza che l'opera da eseguire ha il carattere della indivisibilità oggettiva e funzionale non può assumere un rilievo determinante, potendosi validamente realizzare, in una ripartizione percentuale dell'opera, la divisibilità contabile, tecnica e gestionale.

1.10 Segue: possibili conclusioni in tema di soggettività delle organizzazioni create nell'ambito di un raggruppamento temporaneo

Da quanto esposto in precedenza rimane quindi da chiarire quando l'eventuale organizzazione creata nell'ambito di una collaborazione temporanea debba essere qualificata quale soggetto passivo IRES e quando una società di fatto (come tale trasparente).

Pare che nessuna delle due ipotesi sia da escludere *a priori*, pur dovendosi attribuire valenza di regola generale alla soggettività IRES e di eccezione alla configurabilità di una società di fatto.

Invero, si è detto come la tassazione per trasparenza delle società costituisca una “deroga” alla tassazione IRES degli enti collettivi, giustificata dalla particolare situazione in cui si trovano i soci rispetto al reddito prodotto dall'attività imprenditoriale.

Ciò comporta che solo nei casi in cui l'organizzazione persegue lo scopo di lucro e le imprese aderenti hanno un'effettiva disponibilità degli utili realizzati dall'ente collettivo, paragonabile a quella prevista dal codice per le società di persone, si potrà concludere per la configurabilità, sotto il profilo tributario, di una società di fatto.

Per contro, nelle ipotesi in cui manca anche solo uno di questi due elementi dovrebbe concludersi per la soggettività passiva IRES.

E, inverosimilmente, le numerose sentenze in tema di società di fatto sono generalmente mosse dalla necessità di riconoscere tutela ai terzi i quali, dalla ricostruzione come società di persone, sono posti nella condizione di beneficiare della responsabilità solidale illimitata di tutti i soci di fatto. Nel campo tributario, invece, tale esigenza non si pone, risultando prevalente quella di ripartire correttamente il peso delle spese pubbliche tra i consociati.

Ciò posto, occorre verificare in primo luogo se il fine perseguito dall'ente sia effettivamente lucrativo e non, piuttosto, quello consortile. In questo quadro non deve trarre in inganno la constatazione che in genere, per l'esecuzione dell'appalto pubblico, vengono costituite società di capitali *ad hoc*. Il binomio società di capitali - scopo di lucro è, infatti, imposto dal legislatore ma ciò non toglie che nella prassi il modello tipizzato venga “piegato” all'esigenze di specie, come suggerisce l'indubbia funzione strumentale che caratterizza le società appositamente costituite per gli appalti pubblici (*incorporated joint venture*).

Del pari, è necessario verificare se gli accordi di collaborazione riconoscano una disponibilità degli utili paragonabile a quella dei soci delle società di persone. In mancanza di una tale disponibilità, la qualificazione del raggruppamento quale società di fatto, oltre a contrastare con il dato sistematico, risulterebbe viziata anche da illegittimità costituzionale.

1.11 I distretti: soggettività e tassazione consolidata (rinvio)

La disciplina sui distretti produttivi non ha mai trovato applicazione per la mancata approvazione del decreto ministeriale attuativo.

Merita tuttavia di essere sottolineato in questa sede - salvo poi approfondire la questione nel capitolo successivo - il fatto che il legislatore, con una scelta estremamente innovativa, ha ammesso che anche le aggregazioni territoriali possono acquisire soggettività tributaria.

Con l'art. 1, co. 368 della Finanziaria 2006, si è infatti riconosciuta la possibilità per i distretti produttivi di optare per due regimi opzionali di tassazione del distretto tra loro alternativi (la tassazione di distretto o consolidata e la tassazione unitaria). Possibilità peraltro richiamata a favore dei cd. distretti turistici balneari dal Dl. 70/2011.

Invero, mentre nel consolidato si consente la possibilità alle imprese di compensare le perdite all'interno del distretto e di trasferire cespiti in regime di neutralità fiscale e di escludere dall'imposizione i dividendi distribuiti⁴⁵¹, senza tuttavia dar vita ad un diverso soggetto passivo unitario, con la tassazione unitaria i distretti che esercitano l'opzione per tale forma di imposizione vengono ricompresi tra i soggetti passivi IRES.

Si introduce, in altri termini, un nuovo soggetto passivo IRES determinato in ragione di rapporti territoriali ed economici e non partecipativi, il quale acquista tale qualifica su base meramente opzionale.

Gli aspetti e le problematiche, soprattutto di ordine costituzionale, di tale impostazione verranno trattate nel successivo capitolo, al quale si rimanda.

⁴⁵¹ Relazione al Ddl. Finanziaria 2006.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

2 L'imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione

2.1 Il problema dell'imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione tra imprese

Si è visto nei paragrafi precedenti come la collaborazione tra imprese possa dare vita a diverse strutture soggette, sotto un profilo fiscale, a regimi impositivi differenti.

Le imprese che intendono collaborare possono in primo luogo creare un soggetto tipico, disciplinato dal codice civile (società, consorzi, ecc.) oppure atipico, ma qualificabile comunque come soggetti passivi IRES.

Quando, invece, le imprese costituiscono un'autonoma organizzazione ma si limitano a coordinare le rispettive attività, ad una di esse viene attribuito il compito di svolgere talune attività necessarie alla collaborazione stessa.

Si pensi alla rappresentanza unitaria nei confronti dell'ente appaltante nell'ambito di un appalto per un lavoro pubblico: in tal caso è lo stesso legislatore, all'art. 34, co. 1, lett. d), a definire raggruppamenti temporanei un insieme di operatori economici che *«abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza ad uno di essi, qualificato mandatario, il quale esprime l'offerta in nome e per conto proprio e dei mandanti»*.

Mandato che, peraltro, può essere utilizzato non solo nell'ambito dei RTI, ma anche in altre forme di aggregazione interimprenditoriale, quale quella consortile, come dimostra la prassi⁴⁵². Di norma l'ufficio comune opera sulla base del contratto di consorzio; tuttavia quando il consorzio agisce nell'interesse di un consorziato non può che agire su specifico incarico di questo, attribuitogli con un negozio che non è quello consortile, bensì quello di mandato⁴⁵³. Anche nei consorzi senza attività esterna, poi, l'attività negoziale che sia eventualmente necessaria per il funzionamento dell'organizzazione consortile è stata inquadrata nello schema del mandato⁴⁵⁴.

Il fenomeno del mandato nell'ambito di un'aggregazione tra imprese pone quindi l'esigenza di stabilire come i redditi derivanti dalle operazioni materialmente compiute dal mandatario per conto della mandante (o, con maggior ricorrenza, delle mandanti) debbano essere imputati ai soggetti coinvolti.

Se il mandato con rappresentanza comporta la riferibilità delle operazioni compiute dal mandatario (consorzio o impresa capofila) al mandante (consorziate o raggruppate), i dubbi di diritto comune sugli effetti del mandato senza rappresentanza comportano dubbi di natura fiscale tutt'ora incerti.

Peraltro, lo scopo mutualistico che contraddistingue il consorzio (e che, come visto, può caratterizzare anche altre aggregazioni atipiche, ad esso assimilabili) richiede di stabilire come le spese e i proventi, rispettivamente sostenuti e percepiti dall'organizzazione consortile, debbano essere ripartiti tra le figure coinvolte. In particolare, se esse debbano essere imputate al consorzio ovvero direttamente alle imprese consorziate quota parte, data la sua funzione strumentale.

Del resto, nel consorzio diventa estremamente sottile la differenza tra conferimenti e contributi per la copertura dei costi sostenuti dall'organizzazione.

⁴⁵² Ris. 30 maggio 1986, n. 9/888.

⁴⁵³ MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 228.

⁴⁵⁴ Tale soluzione interpretativa era già proposta da FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 198.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Si pone, in altri termini, l'esigenza di stabilire come imputare i redditi derivanti dall'attività svolta in modo coordinato e/o congiunto dalle imprese aggregate (o dall'ente incaricato di svolgerla).

2.2 Possesso del reddito e imputazione

Come noto, nell'imposizione diretta il collegamento tra il reddito e il soggetto passivo è dato dal "possesso", come testualmente previsto dagli artt. 1 e 72 del TUIR.

Tale concetto, tuttavia, ha generato non pochi problemi interpretativi. È diffusa, infatti, la convinzione che la nozione di "possesso" e il concetto di "reddito" siano tra loro incompatibili, in quanto il reddito non può essere posseduto nel senso indicato dall'art. 1140 cod. civ.⁴⁵⁵. Il possesso infatti implica generalmente un potere materiale, di fatto, su una cosa, mentre il reddito si presenta spesso come una astrazione e non un *quid* suscettibile di essere posseduto⁴⁵⁶.

Del resto, la mancanza di una definizione generale di reddito e le stesse modalità di quantificazione dei singoli redditi basate su criteri talvolta forfettari (come previsto per i redditi fondiari), talvolta convenzionali (redditi d'impresa e di lavoro autonomo), rendono problematico il riferimento logico concettuale del possesso al reddito⁴⁵⁷.

Un primo orientamento, invero minoritario, ritiene che il termine "possesso" ricalchi l'istituto civilistico di cui all'art. 1140 cod. civ., nel senso che il possesso, consistente del diritto di godere e di disporre, dovrebbe essere riferito non tanto al reddito ma, a seconda dei casi, ad una somma di denaro, ad un complesso di beni organizzati per l'esercizio di impresa, ad un immobile, ecc.⁴⁵⁸.

Autorevole dottrina ha invece ritenuto corretto interpretare il possesso nel senso di materiale e concreta disponibilità del reddito. Un soggetto possiede quindi il reddito quando può destinare l'incremento patrimoniale alla soddisfazione di propri bisogni e interessi⁴⁵⁹.

Ciononostante, la tesi più attuale e conforme al dettato normativo è quella che individua nel presupposto delle imposte dirette la titolarità della fonte dalla quale promana il reddito⁴⁶⁰.

Secondo tale ricostruzione, il possesso assume un significato diverso a seconda del tipo di reddito e del tipo di fonte: per i redditi fondiari e quelli da capitale, il possesso riguarda, in

⁴⁵⁵ *Ex multis*, RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1992, p. 140. Parla di vera e propria contraddizione in termini D'AMATI, *La teoria giuridica del reddito*, in COCO (coordinato da), *Il reddito e l'imposta*, Bari, 1992, p. 155.

⁴⁵⁶ LUPI, *Diritto tributario*, cit., p. 19.

⁴⁵⁷ TOSI, *Il possesso del reddito*, in Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone fisiche*, 1994, p. 43.

⁴⁵⁸ GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 101; PIGNATONE, *Il possesso dei redditi*, p. 639; PUOTI, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 6. Critico su tale interpretazione MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 66.

⁴⁵⁹ FEDELE, "Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo", in *Giur. cost.*, 1976, I, p. 2163; LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1990, p. 3; POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 19; NUSSI, *L'imputazione del reddito*, cit., p. 321. Più in generale, sulla possibilità che il diritto tributario di attribuire ai vocaboli un significato diverso da quello che hanno nell'ordinamento cui appartengono MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 154.

⁴⁶⁰ GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, p. 1762; TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, p. 59; CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, II, Torino, 1999, p. 54; BORIA, *Il principio*, cit., p. 263; MARCHETTI, *Il risparmio nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 1997, p. 306; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 626; PAPPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponible*, Milano, 2000, p. 132.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

senso civilistico, gli immobili e il capitale investito; nei redditi da lavoro si riferisce alle energie e capacità produttive⁴⁶¹. Nel caso del reddito d'impresa la fonte cui occorre fare riferimento non è costituita dal capitale impiegato, dall'azienda o dal complesso dei beni utilizzati dall'imprenditore, bensì dall'attività svolta⁴⁶².

Possessore del reddito è quindi il soggetto passivo in grado di partecipare, mediante una propria manifestazione di volontà, all'esistenza materiale o giuridica del reddito⁴⁶³.

In estrema sintesi, sussiste il "possesso" del reddito quando vi è "produzione" dello stesso⁴⁶⁴.

2.3 Mandato e imputazione: il mandato con rappresentanza

Lo studio del tema non può che muovere dalla distinzione tra mandato con e senza rappresentanza⁴⁶⁵.

Come noto, nel primo caso i rapporti fra mandante e terzi sono regolati dalle norme in tema di rappresentanza e gli effetti degli atti posti in essere dal mandatario in nome del mandante si producono direttamente in capo a quest'ultimo.

Laddove manchi la procura il mandatario stipula in proprio nome i contratti con i terzi ed assume in proprio nome obbligazioni nei loro confronti né è tenuto a far conoscere ai terzi con cui entra in rapporto di affari che sta operando per conto altrui.

Invero, il mandatario senza rappresentanza acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato: i terzi non hanno alcun rapporto con il mandante e gli effetti, sia attivi che passivi degli atti posti in essere dal mandatario, sono imputati direttamente al mandatario (e non al mandante).

Come rilevato dalla miglior dottrina, tali regole generali sono ispirate alla esigenza di certezza dei traffici giuridici e costituiscono le assi portanti della disciplina del mandato. Ciononostante il mandante risulta il destinatario finale dei risultati dell'attività gestoria del mandatario. Il mandante ha quindi diritto a che il mandatario ritrasferisca sollecitamente nel suo patrimonio quanto acquistato per suo conto, fermo l'obbligo di tenere indenne il mandatario delle obbligazioni assunte per suo conto⁴⁶⁶.

In questo quadro, potrebbero configurarsi ipotesi in cui il consorzio o la capofila agiscono in nome (e per conto) delle consorziate limitandosi ad attività di mero coordinamento, intermediazione e prestazioni di servizi istituzionali.

In questo caso si può affermare con una certa sicurezza che, salvi i contributi o corrispettivi per prestazioni specifiche percepiti dal consorzio e le spese generali da quest'ultimo sostenute, gli altri elementi reddituali derivanti dall'attività comune incidono sulla determinazione del reddito delle consorziate, risultando quindi il consorzio tendenzialmente "trasparente".

Tale conclusione trova, a ben vedere, una duplice conferma.

⁴⁶¹ TOSI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 47.

⁴⁶² INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 189. Sul punto v. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, p. 38; MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento italiano*, Padova, 1988, p. 212.

⁴⁶³ TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 57.

⁴⁶⁴ GALLO, *Gestione di fondi pensioni da parte di imprese assicuratrici: profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1038.

⁴⁶⁵ Sul punto v., per tutti, CARNEVALI, *Mandato (dir. civ.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, 1990, p. 1.

⁴⁶⁶ CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 436.

Da un punto di vista strettamente giuridico, il mandatario spende il nome delle imprese nel cui interesse agisce sicché gli effetti dei contratti, i relativi costi e corrispettivi sono imputati direttamente a queste ultime (ancorché la stipulazione dei relativi negozi sia effettuata materialmente dal consorzio o dalla capofila).

A ciò si aggiunga che tale imputazione diretta in capo alle mandanti è maggiormente conforme al principio di inerenza economica, in quanto la capofila svolge un'attività (il coordinamento) cui non sono riferibili i costi (acquisto merci, servizi, ecc.) che, a ben vedere, concernono l'attività che viene svolta dalle consorziate (o imprese raggruppate) e dai relativi dipendenti.

L'interposizione del mandatario tra i mandanti e il terzo, in questa ipotesi, riguarda solo l'attività giuridica, non anche i relativi effetti, con la conseguente trasparenza del mandatario ai fini reddituali⁴⁶⁷.

Benché l'attività sia svolta in modo coordinato, le spese e i proventi relativi a tale attività sono comunque imputabili alle aderenti.

I costi generali e gli eventuali contributi e corrispettivi versati dalle consorziate, invece, sono registrati dal mandatario e solo l'eventuale differenza positiva, in quanto riconducibile all'attività di coordinamento, può essere considerata reddito imputabile⁴⁶⁸.

2.4 Segue: *il mandato senza rappresentanza*

Maggiori perplessità sorgono, invece, nel caso di mandato senza rappresentanza⁴⁶⁹, specie quando il mandatario si obbliga a compiere più atti giuridici per conto di più mandanti.

In via generale l'art. 1705, co. 1, cod. civ., stabilisce che il mandatario in proprio nome acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi.

Per le obbligazioni assunte dal mandatario in esecuzione dell'incarico, di esse rimane unico responsabile il mandatario stesso, al quale solo può essere chiesto l'adempimento; per quanto concerne i crediti derivanti dall'esecuzione del mandato, invece, l'art. 1705, co. 2, dispone che il mandante può esercitarli sostituendosi al mandatario⁴⁷⁰.

⁴⁶⁷ NUSSI, *L'imputazione del reddito*, cit., p. 554; ID., *Mandato (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, XIX, Roma, 1990, p. 1; CASTALDI, *I redditi di capitale*, in Tesauro (a cura di), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, p. 289.

⁴⁶⁸ Tale conclusione risulta condivisa da SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 49; PERRONE, *Lineamenti tributari*, cit., 238; SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 604; TIGNONI, *Commento all'art. 87*, in D'AMATI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi*, Torino, 1994, p. 95.

⁴⁶⁹ Sul quale vedi CARNEVALI, *Mandato*, cit., p. 1.

⁴⁷⁰ Parte della dottrina, facendo leva sul tenore letterale della norma vede nella sostituzione compiuta dal mandante l'esercizio di una speciale azione surrogatoria (MINERVINI, *Il mandato, la commissione, la spedizione*, in *Tratt. Vasalli*, VIII, Torino, 1957, p. 106; SANTAGATA, *Del mandato. Disposizioni generali*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1985, p. 328). Altri hanno ritenuto che la sostituzione operata dal mandante consegua ad un trasferimento del diritto di credito, dal mandatario al mandante, per effetto di un negozio unilaterale del mandante (TILOCCA, *Il problema del mandato*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1969, p. 964), ovvero automaticamente, per effetto dello stesso contratto (CARRARO, *Il mandato ad alienare*, Padova, 1947, p. 13) o, ancora, sulla base del principio del trasferimento dei diritti ex art. 1376 cod. civ. (SACCO, *Principio consensualistico ed effetti del mandato*, in *Foro It.*, 1966, I, p. 1394). Ancora, considerata la possibilità per il mandatario di esigere il credito prima che il mandante si sostituisca, si parla di avveramento di una condizione sospensiva potestativa cui è subordinato il trasferimento del credito (LUMINOSO, *Mandato, commissione, spedizione*, in AA.VV., *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, 1984, p. 270). La giurisprudenza, per contro, vede nell'azione del mandante l'esercizio di un diritto acquisito direttamente ed automaticamente dal terzo, senza la mediazione del mandatario (Cass. 10 maggio 1965, n. 879, in *Foro it.*, 1966, I, p. 1382).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Il mandante può inoltre rivendicare le cose mobili acquistate per suo conto dal mandatario, salvi i diritti acquistati dai terzi per effetto del possesso di buona fede (art. 1706, co. 1). Mentre la giurisprudenza spiega l'azione di rivendita sulla base di un trasferimento diretto, dal terzo al mandante, del diritto di proprietà sulle cose mobili acquistate dal mandatario⁴⁷¹, in dottrina prevale la tesi del doppio trasferimento automatico: il mandatario diviene proprietario delle cose acquistate in esecuzione dell'incarico ma, non appena divenuto proprietario di esse, ne perde immediatamente la proprietà che viene acquistata automaticamente dal mandante⁴⁷².

Tale effetto traslativo si verifica, in ogni caso, solo se il mandato ha per oggetto cose di specie. Se esso ha per oggetto cose di genere, l'effetto traslativo si verifica solo quando avviene l'individuazione⁴⁷³.

Quando invece il mandato ha ad oggetto beni immobili o mobili registrati, il mandatario è obbligato a ritrasferire il bene al mandante e, in caso di inadempimento di codesto obbligo di trasferimento, il codice concede l'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre (art. 2932 cod. civ.).

Figura non espressamente disciplinata è invece il cd. mandato ad alienare, per il quale, tuttavia, la dottrina è giunta ad applicare, *mutatis mutandis*, le regole previste per l'acquisto di cose mobili. Si è così ipotizzato il trasferimento diretto dal mandante al terzo⁴⁷⁴, il trasferimento immediato della proprietà del bene dal mandante al mandatario e di un successivo trasferimento al terzo⁴⁷⁵ e, ancora, il doppio trasferimento simultaneo⁴⁷⁶.

In ambito tributario, l'incertezza che caratterizza il mandato senza rappresentanza pone inevitabili dubbi sull'imputabilità di tali redditi: se questa debba avvenire in capo al mandatario che ha agito in nome proprio ovvero direttamente al mandante, senza che gli stessi vengano dapprima assoggettati ad imposizione in capo al mandatario⁴⁷⁷.

Invero, se si accoglie la tesi del trasferimento diretto (dal terzo al mandante o viceversa), gli elementi reddituali saranno indubbiamente imputabili in capo al mandante.

Se - come pare preferibile - si accoglie la tesi secondo la quale il passaggio del bene dal mandatario al mandante avviene attraverso un secondo trasferimento, temporalmente contestuale ma logicamente successivo a quello relativo al passaggio dal terzo al mandatario, l'imputazione al mandante degli effetti dell'operazione potrebbe avvenire attraverso due trasferimenti, anche se automatici. In sostanza, si potrebbe ipotizzare l'iscrizione nel conto economico del mandatario sia del costo del bene acquistato in nome proprio, sia del ricavo derivante dalla contestuale cessione del bene stesso al mandante (o viceversa nel caso di

⁴⁷¹ Cass. 11 giugno 1971, n. 1748, in *Giur. it.*, 1972, I, I, p. 534.

⁴⁷² MINERVINI, *Il mandato*, cit., p. 102; LUMINOSO, *Mandato*, cit., p. 268; SACCO, *Principio consensualistico*, cit., p. 1384.

⁴⁷³ Cass. 11 giugno 1971, n. 1748, in *Giur. it.*, 1972, I, I, p. 354.

⁴⁷⁴ MENGONI, *Gli acquisti "a non domino"*, III, Milano, 1975, p. 5.

⁴⁷⁵ DISTASO, *La simulazione nei negozi giuridici*, Torino, 1960, p. 383.

⁴⁷⁶ CARRARO, *Il mandato*, cit., p. 67; LUMINOSO, *Mandato*, cit., p. 297; SANTAGATA, *Del mandato*, cit., p. 358.

⁴⁷⁷ Così NUSSI, *Mandato*, cit., p. 1; sul tema v. GALLO, *Prime considerazioni sulla disciplina dei redditi di capitale nel nuovo Testo Unico*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 39; GALLO, *Gestione di fondi pensioni da parte di imprese assicuratrici: profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1030; NUSSI, *Intestazione fiduciaria, plusvalenze e normativa fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1179; NUSSI, *Fiducia (dir. trib.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VI, Torino, 1991, p. 85; VECCHIO, *Gestioni di portafoglio da parte di società fiduciarie. Problemi fiscali*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 964; NUSSI, *L'imputazione del reddito*, cit., p. 553. BELLI CONTARINI, *Profili tributari del contratto di mandato senza rappresentanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 522; PACE F., *Mandato. Profilo Fiscale*, in *I contratti*, Milano, 1996, p. 2.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

mandato ad alienare) con compensazione del debito verso il mandante e il debito che sorge in seguito al pagamento del corrispettivo da parte del terzo.

Del resto, con riferimento ai consorzi con attività esterna costituiti per partecipare agli appalti di opere pubbliche parte della dottrina ha osservato come, pur agendo nell'interesse delle imprese consorziate, tali consorzi concludono i contratti in nome proprio sicché gli effetti giuridici del contratto si producono interamente in capo al consorzio stesso: *«il problema di fondo è costituito dall'esistenza o meno di un rapporto di mandato con rappresentanza. Se manca questo rapporto tra imprese consorziate e consorzio è difficile poter pensare che ai fini fiscali l'attività svolta dal consorzio sia attribuibile alle imprese e non invece al consorzio stesso»*⁴⁷⁸.

Dalla spendita del nome del consorzio, in altri termini, discenderebbe che *«gli effetti giuridici dei contratti e dell'azione del consorzio si producono interamente in capo al consorzio stesso con la conseguenza che [...] in capo ad esso matureranno i relativi corrispettivi»*⁴⁷⁹.

Seguire un'impostazione fedele al dato formale della spendita del nome, tuttavia, potrebbe porsi in contrasto con il presupposto impositivo che, come visto, fa riferimento alla produzione del reddito e, quindi, allo svolgimento dell'attività.

Pare, allora corretto prendere in considerazione l'attività produttiva del reddito e imputare quest'ultimo seguendo, per quanto possibile, l'“imputabilità” dell'attività svolta dalle imprese coinvolte.

Così, se il mandatario svolge solo una funzione di intermediazione e di coordinamento, i corrispettivi percepiti dal terzo non sono a lui imputabili, ma vanno attribuiti alle singole imprese che hanno svolto l'attività (al contrario, devono essergli imputati le provvigioni pagate dai mandanti). In questo quadro, i contributi per il sostenimento delle spese diverse da quelle generali hanno natura patrimoniale e non incidono sul conto economico.

Le mandanti, dal canto loro, annotano tra i costi quelli materialmente sostenuti dal mandatario (o da loro stesse) per il compimento dell'attività di propria competenza (devono escludersi solo quelle generali, relative all'attività di coordinamento e intermediazione, a carico del mandatario) e tra i ricavi le somme ricevute dal mandatario, ma di loro spettanza.

Diversamente operando si imputerebbero nel conto economico del mandatario costi e ricavi che in realtà non corrispondono all'attività svolta.

Si pensi al contratto di commissione, in base al quale il commissionario acquista e vende beni per conto delle committenti, ma in nome proprio: il commissionario - secondo la ricostruzione proposta - deve indicare tra i ricavi d'impresa solo le provvigioni, e non le entrate lorde derivanti dalle vendite per conto dei committenti⁴⁸⁰.

Quando, invece, il mandato ha per oggetto non la gestione di una singola operazione, ma un più ampio affare caratterizzato da un potere discrezionale di disposizione del mandatario e

⁴⁷⁸ PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 452.

⁴⁷⁹ PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 238. In senso analogo anche TENCATI, *La disciplina tributaria*, cit., p. 1753 secondo il quale, nel caso di mandato senza rappresentanza, «il consorzio appare come un soggetto distinto dalle imprese al medesimo appartenenti, con la conseguenza che i corrispettivi, allo stesso erogati dal terzo debbano regolarmente transitare per il proprio conto economico, riversandosi poi sugli aderenti mediante rapporti interni», indipendentemente da chi abbia eseguito l'opera.

⁴⁸⁰ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 240.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

dalla mancanza di un reale potere di disposizione in capo al mandante, potrebbe essere giustificata un'imposizione in capo al mandatario⁴⁸¹.

Se, quindi, l'attività del mandatario comporta una gestione, anche discrezionale, di un affare, secondo modalità più complesse della mera intermediazione, in cui le risorse possono considerarsi a disposizione del mandatario stesso, i corrispettivi ricevuti dai terzi figurano quali veri e propri ricavi del mandatario, cui si contrappongono le somme riversate a favore dei committenti, quale corrispettivo per i servizi e i beni forniti dalle committenti per il compimento dell'affare.

2.5 Scopo mutualistico e imputazione

La questione dell'imputazione del reddito, si è detto, risulta ancor più complessa se si considera lo scopo mutualistico perseguito, in particolare, dai consorzi, che si traduce in una funzione sostanzialmente strumentale dell'organizzazione e che può legittimare, in astratto, un sua "trasparenza".

A ciò si aggiunga che mentre nelle società lucrative gli apporti dei soci hanno natura partecipativa (destinati a finanziare un'attività economica caratterizzata dallo scopo di lucro che, come tale, è diretta a remunerare tale impiego), nel consorzio le aderenti sono spesso chiamate a contribuire mediante apporti destinati a coprire le spese del consorzio secondo una logica opposta a quello dell'investimento remunerativo. In questo senso, del resto, si spiegano le pattuizioni che prevedono apporti periodici di denaro a favore del consorzio.

Recentemente la dottrina⁴⁸² ha cercato di individuare un approccio sistematico in grado di guidare l'attività dell'interprete.

Tale ricostruzione - è bene precisarlo - muove da due premesse di natura civilistica non pacificamente condivise, ma comunque accolte anche in questa sede.

In primo luogo si ammette la possibilità per il consorzio di assumere una fase delle consorziate così ampia da ricoprire l'intero ciclo produttivo (ma non l'intero ciclo economico).

Inoltre, viene riconosciuta la possibilità per i consorzi di svolgere un'attività lucrativa con i terzi, purché tale da non snaturare la causa del contratto consortile. Il consorzio, quindi, pur operando per conto dei consorziati, può realizzare un vantaggio, tecnicamente assimilabile ad un utile societario, da redistribuire ai medesimi sulla base del criterio della partecipazione al capitale di rischio.

Fatte queste premesse, l'Autore non individua un regime fiscale uniforme, ma distingue tra: (i) consorzi che svolgono una o più fasi delle consorziate offrendo solo il "servizio" alle stesse, (ii) consorzi che svolgono tutte le fasi delle consorziate (e quindi entrano in contatto con i terzi), (iii) consorzi che svolgono una o più fasi delle imprese a favore delle consorziate e che svolgono anche attività occasionali con i terzi necessarie per realizzare il proprio scopo mutualistico e, infine, (iv) consorzi che svolgono una o più fasi delle imprese a favore delle consorziate e che svolgono occasionalmente attività con i terzi, non necessarie al perseguito del citato scopo.

Giova inoltre precisare che tale varietà di modelli consortili discende, oltre che dalla definizione legale dello stesso, anche dall'art. 2063 cod. civ., il quale, nell'indicare l'oggetto

⁴⁸¹ GALLO, *Gestione di fondi pensioni*, cit., p. 1030.

⁴⁸² INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 171.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

del consorzio e gli obblighi dei consorziati⁴⁸³, manifesta la volontà del legislatore di lasciare ampia autonomia alle imprese aderenti.

Invero, spetta agli interessati il compito di determinare in concreto, nei singoli contratti, sia la struttura dell'organizzazione sia la regolamentazione del tipo di collaborazione tra imprese per la cui disciplina o per il cui svolgimento l'organizzazione viene creata, sia la stessa scelta del tipo e degli scopi di questa collaborazione. Anzi, proprio da quest'ultimo punto di vista è evidente che non è stata neppure data una elencazione meramente esemplificativa al fine di non precludere alcuna delle forme possibili. L'oggetto del contratto può quindi essere individuato in concreto sia nell'organizzazione, sia nella regolamentazione del tipo di collaborazione tra imprese per la cui disciplina o il cui svolgimento l'organizzazione stessa è stata creata e il singolo consorzio è nato⁴⁸⁴.

Con riguardo alla prima tipologia di consorzi, l'Autore conclude affermando che la natura mutualistica del consorzio impedisce, *ab origine*, la produzione in capo al medesimo di un risultato economico positivo.

Lo scopo mutualistico agisce, sotto il profilo logico, in un momento antecedente all'imputazione della fattispecie, impedendone il sorgere all'origine in capo al soggetto collettivo. È quindi ontologicamente impedito agli stessi di trattenere i vantaggi economici realizzati per conto delle consorziate, emergendo questi ultimi direttamente nelle economie delle singole imprese partecipanti.

Si ammette quindi che il consorzio “ribalti” costi e ricavi sopportati nello svolgimento della fase affidatagli sulle imprese consorziate per le quali ha svolto il proprio “servizio” di modo che il risultato economico dell'attività consortile risulti azzerato nel rispetto della causa mutualistica, emergendo naturalmente nella sfera economica delle consorziate.

Questo “ribaltamento” di costi e ricavi risulta peraltro rapportato al *quantum* di utilizzo del servizio consortile da parte delle consorziate e assolutamente indipendente dalla quota di partecipazione al fondo consortile.

Si aggiunge, inoltre, che dalla ontologica impossibilità per il consorzio di questo tipo di residuare un risultato economico, nelle ipotesi in cui il contributo versato dalle consorziate e determinato dagli organi consortili in ragione di presunti volumi totali di utilizzo del servizio consortile si riveli, a consuntivo, sovrabbondante rispetto ai costi effettivi sopportati dal consorzio, la produzione di un risultato economico in capo al consorzio dovrebbe essere solo apparente e le eventuali eccedente finanziarie dovrebbero essere ristornate alle partecipanti.

L'avanzo derivante unicamente dall'attività con le consorziate, in altri termini, dovrebbe avvenire tramite i ristorni che, come noto, non rappresentano una distribuzione di utili in quanto non vengono realizzati con i terzi, bensì con gli stessi consorziati. Da un punto di vista

⁴⁸³ Trattasi dei diritti e gli obblighi posti a carico dei contraenti in relazione al tipo di collaborazione concreta posto in essere o, se si preferisce, delle obbligazioni (diverse dai contributi in denaro) assunte dai consorziati per la realizzazione dell'oggetto del consorzio. Ritiene VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 367, che la natura degli obblighi consortili e la quota di partecipazione di ciascuno all'operazione comune se non sono specificamente indicati a norma dell'art. 2603 cod. civ., possono essere desunti dal complesso delle clausole contrattuali.

⁴⁸⁴ PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p.443. I consorzi con attività interna risultano caratterizzati prevalentemente da obblighi di fare o di non fare, quali il fornire informazioni sulla produzione o il non vendere ad un prezzo minore di quello fissato dagli organi consortili; tra gli obblighi dei consorziati nei consorzi con attività esterna si trovano anche tutte quelle prestazioni necessarie per il funzionamento dell'impresa consortile, quali il conferimento di semilavorati per la trasformazione, la consegna di prodotti per la vendita, ecc. (v. VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 3).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

fiscale essi assumono la natura di riduzione di elementi di costo e dunque non assumono rilevanza sotto il profilo fiscale come distribuzione di utili. Segnatamente, costituiscono per il consorzio componente negativo di reddito deducibile, mentre per i consorziati minor costo o, se attinenti a componenti negativi dedotti in precedenti esercizi, sopravvenienza attiva imponibile⁴⁸⁵.

Nel secondo caso sopra richiamato (consorzio che svolge tutte le fasi delle consorziate) il consorzio non si limita alla mera gestione di un servizio per conto delle consorziate, ma pone in essere un'attività completa per i terzi, organizzata dai propri organi, della quale sostiene tutti i relativi costi e spese.

In questo caso - si afferma - dal punto di vista fiscale l'unica attività imprenditoriale svolta è quella del consorzio. Le consorziate "delegano" all'organizzazione consortile tutte le fasi delle rispettive imprese, privandosi di fatto della fonte e rimanendo unicamente destinatari dell'eventuale diritto alla distribuzione del risultato economico ottenuto dal consorzio. L'eventuale risultato economico che scaturisce dallo svolgimento di tale attività, pertanto, non potrà che essere riferito al consorzio, unico titolare della fonte produttiva.

Anche quando il consorzio svolge per conto dei consorziati tutte le fasi delle loro imprese a proprio nome (senza rappresentanza), si giunge inevitabilmente al risultato di attribuire al consorzio l'intero reddito d'impresa prodotto, spettando allo stesso la titolarità dell'attività (fonte del reddito), salvo il successivo trasferimento del risultato ai consorziati sotto forma di dividendo.

In ipotesi quali quella del consorzio per l'assunzione e l'esecuzione di appalti, quindi, viene suggerita la via della tassazione del reddito in capo al consorzio, reddito che emerge, nel conto economico, dalla contrapposizione dei costi sostenuti per la realizzazione dell'appalto e per il funzionamento del consorzio ai corrispettivi dovuti dalla stazione appaltante⁴⁸⁶.

I criteri utilizzati per le due ipotesi precedenti vengono poi applicati con riferimento alle ipotesi di svolgimento occasionale con i terzi di attività rispettivamente necessarie e non necessarie alla realizzazione dello scopo.

Nel primo caso lo scopo consortile consente il ribaltamento del risultato economico, nel senso che il risultato economico dell'intera commessa, comprensivo anche dell'utile derivante dall'operazione "esorbitante", viene imputato alle consorziate sulla base del criterio mutualistico adottato, rapportato al *quantum* di partecipazione alla commessa di ciascun consorziato.

Così, in caso di consorzi per la mera assunzione di appalti e forniture, il reddito derivante dall'esecuzione dell'appalto non solo entra direttamente nella disponibilità delle imprese consorziate, ma viene prodotto direttamente da loro in quanto titolari dell'attività produttiva. Ad esse spetta pertanto la titolarità della fonte di reddito ed il relativo possesso. In questo caso il consorzio non svolge alcuna attività se non quella negoziale consistente nella stipula del contratto: la spendita del nome ha rilevanza solo formale e sotto il profilo fiscale la posizione del consorzio non si discosta da quella del mandatario con rappresentanza. Il consorzio registra quindi come debito l'eventuale incasso del corrispettivo dell'appalto, provvedendo a ripartirlo fra le imprese consorziate in base all'entità dei lavori eseguiti⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 190.

⁴⁸⁶ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 202.

⁴⁸⁷ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 209.

Nell'ipotesi in cui l'attività con i terzi risulta indipendente dall'attività consortile mutualistica, non sarebbe invece ammissibile un ribaltamento dei risultati economici della prima sulle consorziate⁴⁸⁸.

2.6 Segue: la strumentalità dell'organizzazione comune e il pericolo di un'eccessiva svalutazione dell'elemento soggettivo

La dottrina sopra richiamata ha quindi cercato di offrire una ricostruzione alternativa e maggiormente sistematica rispetto a taluni pronunciamenti dell'A.F. e della giurisprudenza⁴⁸⁹ i quali, in sostanza, giungono ad affermare una tendenziale "trasparenza" del consorzio, giustificata dalla funzione strumentale da esso svolta⁴⁹⁰.

La giurisprudenza di legittimità, in particolare, "esasperando" lo scopo mutualistico del consorzio, ha recentemente affermato che i costi della società consortile costituiscono in realtà costi propri delle consorziate quali spese affrontate dalle stesse per mezzo del consorzio.

La Corte giunge a tali conclusioni muovendo dalla premessa secondo la quale la società consortile, per sua natura e funzione, oltre che per scopo, non ha un proprio interesse economico né produce un reddito proprio. Essa, infatti, nei rapporti interni, è sempre e soltanto uno strumento operativo per cui le sue operazioni, nei confronti del fisco, sono operazioni proprie delle consociate che l'hanno costituita.

Allo stesso modo - si legge nella sentenza - la società consortile non affronta costi propri perché tutti i costi, anche quelli per il mero funzionamento della società consortile, sono a carico delle società consociate.

L'Amministrazione finanziaria è stata in più occasioni chiamata a pronunciarsi sull'imputazione dei redditi derivanti dall'attività svolta dal consorzio e, conseguentemente, sulla natura reddituale ovvero meramente patrimoniale dei contributi e dei canoni consortili.

In una pronuncia⁴⁹¹ (il cui principio di diritto è stato più volte richiamato anche in successive risoluzioni) il soggetto interpellante era un consorzio tra imprese edilizie con attività esterna, costituito per la sua partecipazione (in nome proprio e per conto delle imprese consorziate) a gare per l'appalto e per la successiva esecuzione dell'opera, con organizzazione comune dei mezzi necessari⁴⁹².

⁴⁸⁸ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 209.

⁴⁸⁹ Cass. 17 giugno 2011, n. 13295, con nota di INTERDONATO, *Il "ribaltamento" obbligatorio di costi e ricavi nei consorzi, tra esasperata valorizzazione della mutualità ed esigenze di contrasto all'abuso di diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2012, p. 523 e, spec., p. 532, nt. 24 nella quale vengono dettagliatamente richiamati precedenti giurisprudenziali.

⁴⁹⁰ Afferma LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 160 che sotto il profilo sia civilistico che fiscale risulta accentuata la "trasparenza" del consorzio: «il consorzio, sul piano civilistico, si qualifica sostanzialmente non tanto come un organismo produttore di un reddito proprio [...] quanto soprattutto come "strumento" che aumenta la potenzialità produttiva delle imprese consorziate. Poiché, peraltro, sia pure in misura ridotta rispetto alla globalità dell'attività svolta, il consorzio [...] può configurarsi possessore di un reddito proprio, la sua qualificazione soggettiva appare senza dubbio opportuna e necessaria». Considerata questa propria e autonoma capacità contributiva, la rilevanza tributaria del consorzio deve essere riconosciuta in particolare nelle ipotesi in cui il consorzio risulta effettivamente possessore di un reddito proprio alla stregua delle organizzazioni cd. di fatto o non riconosciute.

⁴⁹¹ Ris. 30 maggio 1986, n. 9/888.

⁴⁹² Nel caso affrontato dalla risoluzione citata, il consorzio sosteneva tutti i relativi costi e li copriva con contributi ordinari di esercizio, versati periodicamente, secondo lo stato di avanzamento dei lavori ed in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, dalle imprese consorziate in aggiunta ad altri contributi periodici di gestione relativi alle spese di funzionamento del consorzio e a quelli versati inizialmente per la

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Secondo l'interpretazione ministeriale, il consorzio in parola risultava essere un mero strumento organizzativo dell'attività delle imprese consorziate: il consorzio - si legge - a differenza delle società, non doveva conseguire l'utile (né correre l'alea) dell'opera, per poi dividerlo tra le imprese consorziate, ma doveva restare estraneo al risultato, in utile o in perdita, dell'affare, risultato che doveva invece prodursi direttamente in capo alle imprese consorziate⁴⁹³.

I contributi periodici versati dalle imprese consorziate (per fronteggiare i costi del consorzio) dovevano essere contabilizzati come ricavi. I contributi al fondo consortile, per contro, avevano natura patrimoniale e costituivano conferimenti in capitale.

Le spese di gestione e i costi relativi all'esecuzione dell'opera appaltata erano del pari contabilizzati dal consorzio come costi deducibili. Le somme provenienti dall'ente appaltante, riscosse per conto delle imprese consorziate, dovevano invece essere contabilizzate come debiti verso le imprese stesse e immediatamente riversate.

In una precedente pronuncia, per contro, si era affermato che le somme destinate a costituire o incrementare il fondo consortile potevano essere assimilate a veri e propri conferimenti che rendevano possibile il conseguimento delle finalità istituzionali del consorzio mediante la costituzione di un apposito fondo di garanzia per le obbligazioni assunte. Per contro, i compensi erogati dai consorziati a copertura di costi e spese sostenuti dal consorzio a loro beneficio indistintamente o singolarmente, non avevano natura di contributi al fondo consortile e, pertanto, non potevano che essere considerati ricavi di esercizio i quali, d'altra parte, trovavano puntuale contropartita nei costi e oneri sostenuti dal consorzio⁴⁹⁴.

Tali pronunciamenti, specie quelli che prospettano una "trasparenza" del consorzio, hanno giustamente ricevuto critiche dalla dottrina, la quale ha correttamente osservato come venga impropriamente sfumata la soggettività tributaria dei consorzi e sopravvalutata, per contro, la funzione strumentale degli stessi rispetto alle imprese consorziate⁴⁹⁵.

Si è affermato infatti che occorre attribuire maggiore rilevanza al dato giuridico ed alla riconosciuta soggettività del consorzio: quando il consorzio effettua l'opera assumendo le relative obbligazioni in nome proprio, esso è tenuto ad iscrivere non solo i costi sostenuti, ma anche i corrispettivi pagati dal committente⁴⁹⁶.

Merita, quindi, di essere richiamato un ulteriore caso che, benché avente ad oggetto un'ATI, mostra un approccio diametralmente opposto dell'A.F., in quanto tende a concentrare gli elementi reddituali in capo all'organizzazione comune, rendendola quindi "opaca".

costituzione del fondo comune. I corrispettivi dovuti dall'ente appaltante per conto delle imprese consorziate erano riscossi dal consorzio e successivamente ripartiti tra esse secondo le rispettive quote di partecipazione.

⁴⁹³ Pacifica è la natura funzionale e strumentale del consorzio: esso viene creato per realizzare obiettivi economici delle consorziate attraverso lo svolgimento di una o più attività i cui vantaggi si producono tendenzialmente in capo a queste ultime e non al consorzio. Tali considerazioni implicherebbero, secondo LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 160. Di "neutralità economica" del consorzio parlano TEDESCHI-TORNO, *Consorzi e riunioni temporanee di imprese. Diritto, bilancio, fiscalità*, s.l., 1991, p. 201.

⁴⁹⁴ Nota n. 9/492 del 14 marzo 1979 Dir. II.DD.

⁴⁹⁵ In questi termini PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 452. Critici anche TENCATI, *La disciplina tributaria*, cit., p. 1751 e INTERDONATO, *Il "ribaltamento" obbligatorio*, cit., p. 523.

⁴⁹⁶ SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 604.

Nel caso affrontato dal Ministero, infatti, l'organizzazione costituita dalle imprese aderenti per il compimento dell'opera veniva qualificata come società di fatto e così trattata ai fini fiscali.

I costi e i ricavi relativi all'esecuzione delle opere aggiudicate in appalto venivano riferiti esclusivamente all'attività esercitata in comune dalle imprese riunite (sotto forma di società di fatto). Il reddito derivante da tale imputazione unitaria doveva poi essere ripartito tra le aderenti in ragione della rispettiva quota di partecipazione agli utili.

Le imprese partecipanti, nell'ambito della loro autonomia soggettiva preesistente alla riunione, dovevano soltanto provvedere alla iscrizione delle quote di finanziamento in apposito conto ed alla imputazione al conto economico delle quote di reddito spettanti a ciascuna delle imprese stesse nell'esercizio di competenza⁴⁹⁷.

2.7 Possibili conclusioni in tema di imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione tra imprese

Le interpretazioni sopra richiamate risultano tra loro irrimediabilmente contrastanti, pur nell'unicità del fenomeno considerato.

Secondo una prima interpretazione, particolarmente diffusa, il soggetto che svolge l'attività frutto della collaborazione tra le imprese dovrebbe essere trasparente in quanto mero strumento utilizzato dalle imprese che vi aderiscono, la cui attività, in ultima analisi, è svolta nell'interesse utilitaristico di queste ultime⁴⁹⁸.

In altre circostanze, invece, l'A.F. cerca di imputare proprio ad un soggetto unitario, non formalizzato dalle parti ma esistente di fatto, il risultato dell'attività da queste svolte congiuntamente⁴⁹⁹.

Quando, poi, il rapporto che lega le parti è un mandato, si è ipotizzata ora l'imputabilità del risultato in capo alle mandanti, ora al mandatario.

In questo quadro, recente dottrina ha cercato di ricondurre l'imputazione del reddito derivante dall'attività consortile in ragione del destinatario dell'utilità del "servizio" svolto: se destinatari risultano essere le consorziate (o i terzi, ma nel contesto di una più ampia attività diretta comunque a soddisfare un'esigenza delle consorziate) il reddito dovrebbe essere imputato in capo a queste ultime.

Di fronte ad una tale varietà di soluzioni, pare corretto interpretare le varie fattispecie, accomunate tra loro dalla "strumentalità" dell'organismo, mediante meccanismi che consentano di imputare il reddito al soggetto che svolge l'attività, indipendentemente dal destinatario finale del medesimo.

A tal fine la mutualità che contraddistingue il consorzio può al più incidere sulla quantificazione di tale reddito, ma non sulla sua imputazione, nel senso che, se più imprese attribuiscono ad un'organizzazione autonoma il compito di svolgere una o più fasi della propria attività, il risultato di tale attività deve essere imputato in capo al consorzio.

È ben vero che in via di principio la contrapposizione di costi e ricavi relativi all'attività svolta dovrebbe condurre ad un reddito nullo; tuttavia, se, in pratica, la loro errata

⁴⁹⁷ Nota 30 marzo 1979, n. 9/571.

⁴⁹⁸ LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 160.

⁴⁹⁹ Nota 30 marzo 1979, n. 9/571.

predeterminazione comporta un risultato positivo a favore del consorzio, tale reddito deve correttamente essere imputato all'organizzazione che tale attività ha svolto.

Si potrebbe affermare che tale interpretazione mal si concilia con l'istituto dei ristorni: nel caso di attività svolta a favore delle consorziate quanto residua dall'attività del consorzio, in realtà, è conseguenza del fatto che le somme anticipate dalle consorziate sono risultate eccedenti rispetto ai costi effettivamente sostenuti dal consorzio, sicché si ritrasferiscono alle consorziate in applicazione del principio mutualistico. Da qui la possibilità di "rettificare" i costi delle aderenti mediante i ristorni, deducibili dal consorzio.

Tuttavia il particolare regime fiscale dei ristorni⁵⁰⁰ caratterizza l'istituto cooperativo, nel quale il ristorno rappresenta la traduzione monetaria del vantaggio mutualistico⁵⁰¹ o, in altri termini, la remunerazione differita delle prestazioni attuative del rapporto mutualistico⁵⁰². Esso, per contro, non è elemento connaturato alla natura del consorzio (tant'è vero che parte della dottrina ne ha escluso la configurabilità)⁵⁰³ sicché un'eventuale eccedenza dovrebbe essere considerata quale risultato positivo derivante dall'attività svolta.

Ciò posto, a conferma delle conclusioni raggiunte, vale la pena osservare che quando più imprese decidono di rimettere ad un diverso ente lo svolgimento di una fase della propria attività, esse possono dar vita sia ad un consorzio che ad una società di capitali. Se così è, potrebbe apparire discriminatorio optare per una sostanziale "trasparenza fiscale" dell'organismo strumentale nel primo caso e per una sua "piena soggettività passiva" nel secondo.

Quando più imprese collaborano mediante un'organizzazione all'uopo creata, è quest'ultima che svolge l'attività ed è a questa che deve essere imputato il reddito prodotto dall'attività medesima. Ciò a prescindere dal fatto che sia un'organizzazione di fatto, un consorzio o una società di capitali.

Ne consegue, quindi, che qualora l'attività sia svolta da un'organizzazione distinta dalle imprese aderenti, sia esso un consorzio, un soggetto ad esso assimilabile o, ancora, dall'impresa capofila, l'individuazione dei costi e dei ricavi ad esso/a imputabili discende direttamente dall'attività unitariamente gestita dall'organizzazione comune, conformemente, peraltro, al principio di inerenza: tra i ricavi devono essere indicati i corrispettivi provenienti dall'ente appaltante ovvero dalle imprese aderenti per l'esecuzione di tale attività, mentre gli elementi reddituali riferibili alle attività svolte direttamente (e non indirettamente) dalle imprese aderenti vanno imputate a quest'ultime.

Nel caso degli appalti, quando l'organizzazione comune delle imprese associate, riunite o consorziate limita la propria attività alla mera prestazione di un servizio a favore delle imprese stesse - le quali effettuano direttamente l'opera - i corrispettivi dell'appalto sono imputati direttamente in capo a ciascuna impresa riunita (anche in caso di mandato senza rappresentanza) ed il reddito dell'organizzazione comune è dato dalla differenza (positiva) tra i compensi periodici versati dalle imprese a copertura dei costi e i costi di gestione⁵⁰⁴.

⁵⁰⁰ Sul quale v. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 6, 2002, p. 1917.

⁵⁰¹ GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 1988, p. 454.

⁵⁰² BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997, p. 233.

⁵⁰³ VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 2.

⁵⁰⁴ SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 615, spec. nt. 73.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

I costi generali ed eventuali contributi versati dalle consorziate sono quindi registrati dall'ente comune e il reddito che ne deriva costituisce il frutto dell'attività di coordinamento, distinta dall'attività di realizzazione dell'opera, la quale ultima risulta compiuta dalle consorziate (e a loro imputata)⁵⁰⁵.

Se si accoglie l'interpretazione sopra proposta, i contributi versati dalle aderenti al fondo dell'organizzazione comune possono acquisire natura patrimoniale solo in limitate ipotesi, dovendo per contro figurare tendenzialmente quali costi per le consorziate e ricavi per il consorzio.

Al riguardo giova rammentare che i contributi consortili sono espressamente richiamati al n. 3) dell'art. 2603 cod. civ. e consistono in prestazioni periodiche in danaro destinate a far fronte alle spese del consorzio la cui indicazione nel contratto non è, tuttavia, essenziale ai fini della sua validità.

Ciononostante, parte della dottrina ha osservato che nei consorzi senza attività esterna può figurarsi tra consorziate e consorzio una mandato per gli affari svolti nei confronti dei terzi, sicché in mancanza di un'esplicita clausola contrattuale che imponga il versamento di contributi periodici si ritiene che i consorziati siano obbligati ad anticipare i mezzi necessarie per l'esecuzione del mandato⁵⁰⁶.

Quanto ai consorzi con attività esterna, ferma l'impossibilità di imporre ai consorziati il versamento dei contributi in senso tecnico⁵⁰⁷, parte della dottrina ritiene che la previsione di un obbligo contributivo sia comunque non indispensabile: i mezzi necessari per far fronte alle spese del consorzio possono, in tal caso, essere reperiti facendo pagare ai consorziati un

⁵⁰⁵SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 49; PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., 238; SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 604 TIGNONI, *Commento all'art. 87*, cit., p. 95, nonché, nella prassi, dalla Ris. 14 ottobre 1976, n. 9/1450. Nel caso da ultimo richiamato un consorzio costituito da un gruppo di società allo scopo di poter concorrere ad una gara di appalto relativa a lavori da attuare negli aeroporti dell'Italia centrale aveva ottenuto l'aggiudicazione dei lavori. Come risultava dall'atto costitutivo, il consorzio aveva una funzione solamente intermediaria e di coordinamento e le singole imprese mantenevano una piena autonomia circa l'esecuzione dei lavori, l'organizzazione dei fattori produttivi e le scelte dei relativi costi: i corrispettivi lordi venivano ripartiti tra le imprese in base agli stati di avanzamento dei lavori relativi ai singoli aeroporti. Del resto, i lavori da effettuare nell'ambito dell'appalto erano ripartiti in modo tale che le consorziate conservassero la piena autonomia ed il dovuto riserbo sulle operazioni, per cui tutti i rapporti con i dipendenti, i fornitori, ecc. facevano capo direttamente alle singole imprese.

In considerazione del quadro contrattuale sopra richiamato, l'A.F. ha posto l'accento sul fatto che l'attività propria del consorzio si limitava a coordinare i lavori delle imprese consortili ed a rappresentare queste nei confronti dell'ente appaltatore. Tale attività, dunque, veniva considerata distinta da quella svolta dalle singole imprese consortili le quali mantenevano la propria autonomia nell'esecuzione dei lavori ad esso affidati e per i quali le imprese medesime sopportavano i relativi costi individualmente nell'ambito della propria organizzazione aziendale.

Concludeva quindi l'A.F. affermando che «i compensi liquidati dall'ente appaltante per i lavori eseguiti, non costituiscono ricavo per il consorzio in questione (il quale si limita a distribuire i corrispettivi stessi secondo il piano di riparto suindicato) bensì sono ricavo, per le singole imprese consorziate nei limiti della quota ad esse spettante. A tali ricavi dunque ciascuna impresa contrapporrà i costi sostenuti per la realizzazione dei lavori ad essa assegnati al fine di determinare l'utile derivante da detti lavori. [...] Per quanto concerne il consorzio [...] il relativo reddito sarà, di conseguenza, costituito dal raffronto tra i ricavi derivanti dall'attività istituzionale di coordinamento e di intermediazione e da qualsiasi altra entrata, con esclusione delle somme come sopra corrisposte dall'ente appaltante, ed i costi afferenti detti ricavi».

⁵⁰⁶Tale soluzione interpretativa era già proposta da FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 198.

⁵⁰⁷MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 210. VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 3.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

corrispettivo in occasione della fruizione dei servizi consortili ovvero trattenendo una percentuale sulle vendite effettuate per loro conto⁵⁰⁸.

Si è tuttavia osservato che la funzione del patrimonio non è soltanto quella di consentire al consorzio di avere i mezzi che si presumono necessari al suo funzionamento: funzione precipua del patrimonio è quella di apprestare l'unica garanzia che il consorzio offre ai suoi creditori sussistendo la responsabilità patrimoniale limitata ex art. 2615, co. 1, cod. civ.

Il patrimonio ha, in altri termini, la funzione di assicurare l'adempimento delle obbligazioni consortili. Ne consegue che l'atto costitutivo dei consorzi non può sottrarsi all'indicazione dei contributi dovuti dai consorziati perché ciò è indispensabile per la tutela delle ragioni dei terzi creditori del consorzio, ed è allo stesso tempo necessario per delimitare concretamente il contenuto dell'obbligo di contribuzione dei consorziati, non potendo il consorzio (come già detto) richiedere ad essi apporti non previsti dal contratto⁵⁰⁹.

Sulla base di tali premesse, una riflessione circa il loro trattamento fiscale non può che muovere dall'art. 85 del TUIR il quale individua tra i ricavi i contributi, in denaro o in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (lett. g)) nonché i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge (lett. h)).

In questa categoria sono da ricomprendere le somme (e i beni in natura) che un soggetto si obbliga a corrispondere all'imprenditore a titolo di partecipazione ai costi sopportati da quest'ultimo nello svolgimento di una particolare attività la quale, per un verso, non deve estrinsecarsi in prestazioni di servizio nei confronti dell'erogante (altrimenti si ha un ricavo in senso stretto) e, per altro verso, deve corrispondere ad un interesse di quest'ultimo (altrimenti si ha una sopravvenienza)⁵¹⁰.

Del resto, l'art. 88, co. 3, individua tra le sopravvenienze attive proprio i proventi in denaro (o in natura) conseguiti a titolo di contributo o di liberalità diversi, per l'appunto, dai contributi che costituiscono i ricavi.

Il successivo co. 4, tuttavia, precisa che non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'art. 73, co. 1, lett. a) e b), dai propri soci e la rinuncia dei soci ai crediti (cd. conferimenti atipici⁵¹¹). Tale esclusione copre qualsiasi attribuzione patrimoniale, effettuata a favore della società dai suoi soci, per la quale non è stabilito un obbligo di restituzione a carico della prima⁵¹². Tali attribuzioni, consistenti in versamenti a fondo perduto, conservano la natura di sostanziali conferimenti in società, benché atipici, e, pertanto, i conseguenti incrementi patrimoniali non costituiscono reddito⁵¹³ in quanto si configurano come elementi

⁵⁰⁸ VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 3. Cfr. anche MARASÀ, *Le "società"*, cit., pp. 217 e 521. Ritengono, invece, che alla mancata indicazione degli elementi in questione possa sopperire l'applicazione analogica dell'art. 2253, co. 2, cod. civ. MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, cit., p. 82 e BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 340.

⁵⁰⁹ MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 210. Si veda al riguardo anche SIMONETTO, *Consorzi*, cit., p. 803; PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 457; GUGLIELMETTI, *La concorrenza*, cit., p. 378; FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 53. Ritengono, invece, che alla mancata indicazione degli elementi in questione possa sopperire l'applicazione analogica dell'art. 2253, co. 2, cod. civ. MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, cit., p. 82; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 340.

⁵¹⁰ ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 417.

⁵¹¹ BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, p. 185.

⁵¹² ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 420.

⁵¹³ BEGHIN, *I contributi*, cit., p. 187.

costitutivi dell'organizzazione societaria e non come prodotto della sua attività o, comunque, risultato della sua esistenza⁵¹⁴.

Ciò posto, per stabilire se i contributi dei consorziati costituiscono degli elementi reddituali (positivi) ovvero dei conferimenti atipici occorrerà valutare se essi siano previsti dal contratto quale forma di partecipazione ai costi sostenuti dal consorzio ovvero se rispondenti alla volontà di "ripristinare" la dotazione patrimoniale del consorzio⁵¹⁵.

In altri termini, se il contributo è "naturalmente richiesto" dall'ordinario svolgimento dell'attività del consorzio, il contributo rappresenta un ricavo⁵¹⁶. Se, per contro, il contributo è "straordinario" perché non copre un prevedibile e fisiologico depauperamento del patrimonio, bensì una diminuzione dello stesso connesso al rischio imprenditoriale, esso sarà finalizzato a "ricostituire" il patrimonio del consorzio e, come tale, avrà natura patrimoniale e non economica⁵¹⁷.

Ovviamente, i corrispettivi specifici sostenuti a fronte di un servizio erogato dal consorzio costituiscono indubbiamente degli elementi reddituali positivi⁵¹⁸.

Giova tuttavia precisare che un discorso parzialmente diverso deve essere fatto per i consorzi enti non commerciali. Per essi infatti l'art. 148 del TUIR espressamente distingue tra contributi associativi e contributi supplementari, stabilendo che le somme versate dalle partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo mentre le cessioni di beni e le prestazioni di servizi alle partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, vi concorrono⁵¹⁹.

Quanto alla rilevanza fiscale delle menzionate operazione nella contabilità delle consorziate, nel primo e nel terzo caso (rispettivamente: partecipazione ai costi del consorzio e corrispettivi specifici) le contribuzioni costituiscono un costo deducibile, il quale deve

⁵¹⁴ ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 421

⁵¹⁵ V. sul punto la distinzione richiamata da BOSELLO-GREGGI, *Consorzi*, cit., p. 3 secondo i quali mentre le quote sono dovute a fronte delle spese gestionali del consorzio, i contributi sono dovuti per la costituzione del fondo consortile. Più in generale sulla disciplina fiscale di conferimenti e apporti v. TURCHI, *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, Torino, 2008, spec. p. 189.

⁵¹⁶ Al contrario, non pare costituire un ricavo nell'ipotesi di ente non commerciale, trattandosi di contributo associativo (PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 454).

⁵¹⁷ PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 454 affronta il tema con riferimento ai consorzi enti non commerciali, distinguendo tra vari tipi di contributi erogati dalle imprese al consorzio. In primo luogo, vengono individuate le somme versate al momento della costituzione del consorzio le quali costituiscono in tutto e per tutto conferimenti che non concorrono a formare il reddito imponibile dell'ente e che dovrebbero essere imputati nel conto patrimoniale delle imprese consorziate tra le partecipazioni. Allo stesso regime sono sottoposte le somme destinate ad incrementare o reintegrare il fondo consortile. Analogamente le somme o contribuzioni versate annualmente o periodicamente al consorzio, se versate da tutte le imprese consorziate - anche se non in misura eguale per tutti e fissa negli anni, ma in proporzione alla partecipazione all'ente e variabile di anno in anno - non a fronte di specifiche prestazioni di servizi ma in relazione all'attività istituzionale tipica e generale di coordinamento e di rappresentanza unitaria, hanno natura patrimoniale e risultano quindi escluse dall'imposizione diretta.

⁵¹⁸ Le conclusioni paiono pressoché le medesime anche per i consorzi enti non commerciali. L'art. 148 del TUIR, infatti, espressamente stabilisce che non è commerciale l'attività svolta nei confronti dei partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali dai consorzi e che le somme versate a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo. Per contro le prestazioni di servizi ai partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali.

⁵¹⁹ PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 454.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

ritenersi inerente in quanto l'attività del consorzio, ispirata da fine mutualistico, è *ex lege* connessa all'attività delle imprese aderenti (si rammenti, al riguardo, la definizione di consorzio). Nel caso di conferimento atipico, invece, l'impresa non può che imputare tale versamento ad aumento del valore della partecipazione avendo, come detto, natura patrimoniale⁵²⁰.

⁵²⁰ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 261; PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 455.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

3 La soggettività passiva e l'imputazione dei redditi nel contratto di rete

3.1 Il contratto di rete: contratto plurilaterale tipico con comunione di scopo

Le riflessioni sviluppate nelle pagine precedenti possono risultare utili anche con riferimento al contratto di rete di cui al Dl. 10 febbraio 2009, n. 5, art. 3, commi 4ter e seguenti.

Il nuovo istituto, infatti, anche alla luce delle numerose modifiche apportate dal legislatore, pone diverse quesiti circa la natura del contratto, la soggettività della rete, l'autonomia patrimoniale, l'esistenza di un'autonoma organizzazione. Del resto, sin dalla approvazione parlamentare dei menzionati commi 4ter e seguenti, ci si è interrogati circa la stessa configurabilità di un nuovo tipo contrattuale costituito dal "contratto di rete".

Da un lato, la dottrina più attenta allo studio delle reti di impresa⁵²¹, nel tentativo di adattare il dato normativo al variegato fenomeno reticolare, ha sostenuto la natura trans-tipica del contratto di rete, affermando che le disposizioni di cui ai citati commi 4ter e seguenti sarebbero applicabili alle varie fattispecie contrattuali, tipiche o atipiche, utilizzate per instaurare rapporti di rete⁵²².

Il contratto di rete, in altri termini, non assurgerebbe a nuovo tipo contrattuale, ma si qualificerebbe come trans-tipo, destinato ad essere impiegato *«per dar veste ad operazioni economiche riconducibili ad una pluralità di figure tipiche o atipiche (meglio social-tipiche) già previste dall'ordinamento o conosciute nella prassi: dall'ATI al consorzio (nella duplice forma del consorzio con attività interna o esterna), dalla joint venture alle reti di produzione o di distribuzione»*⁵²³.

Secondo tale ricostruzione, la fattispecie contratto di rete - non a caso disegnata dal legislatore con tratti poco definiti e suscettibili di applicazioni diversificate tanto nell'oggetto dell'attività, quanto nella struttura e nelle regole organizzative - attraverserebbe l'insieme delle figure contrattuali, tipiche e atipiche, già utilizzate dalla prassi, per creare reti di imprese.

Da questa sussunzione resterebbero escluse le reti in forma propriamente societaria (comprese le società consortili e le *corporate joint venture*) e le reti cd. contrattuali, costruite sulla base di un collegamento negoziale tra contratti bilaterali non qualificabili, neppure *ex post*, quale contratto plurilaterale.

Allo stesso modo il contratto di rete di nuovo conio mal si presterebbe alla configurazione giuridica di reti fondate su rapporti di mero fatto, prive di una esplicita e formale individuazione di un programma operativo, espressamente richiesto dal legislatore⁵²⁴.

A sostegno di tale impostazione si osserva che la disciplina del contratto (*rectius*: dei contratti) di rete offre diverse possibili combinazioni che vanno dal coordinamento, alla strumentalità ed accessorietà sino alla complementarietà. Il contratto può infatti prevedere il semplice coordinamento di attività indipendenti svolte dalle singole imprese partecipanti oppure forme di collaborazione in cui la rete svolge direttamente attività strumentali

⁵²¹ Sulla differenza tra reti di impresa e contratto di reti v. capitolo I.

⁵²² CAFAGGI, *Il nuovo contratto di rete: "learning by doing"?*, in *I contratti*, 2010, p. 1146 e IAMICELI, *Il coordinamento della filiera produttiva tra collegamento negoziale e contratti di rete*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 315.

⁵²³ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 27.

⁵²⁴ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 28.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

riconducibili alla prestazione di servizi alle imprese partecipanti, sino a forme di attività in cui la relazione con le attività delle singole può essere meno stringente perché la rete svolge attività complementari a quelle delle imprese partecipanti⁵²⁵.

Benché suggestiva, tale impostazione risulta tuttavia minoritaria. Minoritaria, peraltro, è anche quella dottrina⁵²⁶, in parte affine a quella sopra richiamata, che “sterilizza” la portata innovativa della norma, individuando nel “contratto di rete” una nozione ricognitiva, finalizzata alla mera concessione di benefici legislativi e politiche di sostegno a favore di peculiari forme di collaborazione e aggregazioni imprenditoriali: la norma avrebbe quindi introdotto il concetto di rete per identificare quelle fattispecie (già) tipiche al fine di rendere loro applicabili le agevolazioni previste (purché, quindi, rispettose dei requisiti di forma e contenuti previsti dal decreto).

In altri termini, il Dl. 5/2009 non introdurrebbe un nuovo tipo contrattuale - ovvero sia un nuovo modello di accordo a contenuto patrimoniale precostituito dalla legge per integrare, temperare, rifiutare o rimpiazzare regole convenzionali fissate dai paciscenti, nell’esercizio della loro libertà di cui all’art. 1322 cod. civ. - né una disciplina trans-tipica, ma si limiterebbe ad individuare alcuni requisiti in presenza dei quali contratti, genericamente funzionali alla cooperazione interaziendale, comunque nominati e già noti al diritto comune e alla prassi, possono beneficiare delle agevolazioni (fiscali e non) e delle politiche di sostegno nazionali ivi previste.

A sostegno di tale impostazione, si osserva che le disposizioni sul contratto di rete si caratterizzano per la pressoché assenza di regole civilistiche caratterizzanti, eccezion fatta solo per quelle relative alla responsabilità patrimoniale in caso di costituzione di un fondo comune⁵²⁷.

In sintesi, quindi, la nozione di “rete di imprese” costituisce - secondo questa impostazione - presupposto per la concessione di agevolazioni e immunità⁵²⁸, indipendentemente dalla qualificazione tipologica del contratto di volta in volta concluso: considerato l’oggetto particolarmente ampio che va dallo scambio di informazioni e/o prestazioni all’esercizio in comune di una o più attività, destinatari delle agevolazioni potrebbero essere tanto contratti plurilaterali di cooperazione interaziendale, quali consorzi con o senza attività esterna, associazioni temporanee di imprese e istituti analoghi, quanto contratti di scambio, quali appalti, somministrazioni, ecc., conclusi in funzione della predetta cooperazione, purché rispettosi dei requisiti di contenuto e di forma previsti dal Dl. 5/2009.

La maggior parte della dottrina ritiene, tuttavia, che il legislatore abbia inteso configurare un nuovo contratto tipico⁵²⁹.

⁵²⁵ CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 29.

⁵²⁶ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 1.

⁵²⁷ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 2.

⁵²⁸ Il richiamo è ai vantaggi fiscali costituiti dalla non imposizione degli utili investiti nel programma comune e all’applicazione delle disposizioni sui distretti produttivi di cui all’art. 1, co. 368, lett. b), c) e d) della l. 266/2005, previa autorizzazione rilasciata con decreto ministeriale, da adottare entro sei mesi dalla relativa richiesta.

⁵²⁹ Tra gli altri VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944; MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31; CUFFARO, *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in *Corr. merito*, 1, 2010, p. 5; MARASÀ, *Contratti di rete e consorzi*, in *Corr. Merito*, 1, 2010, p. 9; MUSSO, *Reti contrattuali fra imprese e trasferimento della conoscenza innovativa*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 177; PERLINGIERI, *Reti e contratti*, cit., p. 388; CORAPI, *Dal consorzio al contratto di rete*, tutti in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., rispettivamente alle pp. 177, 388 e 167.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

A sostegno di ciò si rileva⁵³⁰ che il DL. 5/2009 individua le parti («più imprenditori»), lo scopo da queste perseguito, ancorché in modo estremamente generico («accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato»), l'oggetto del contratto, ripartito in tre possibili attività (collaborare, scambiarsi informazioni o prestazioni ed esercitare una o più attività), la forma, la pubblicità legale e l'efficacia.

La disposizione indica, inoltre, gli elementi necessari del contratto ed il loro contenuto (per esempio è necessaria la stesura di un programma comune di rete il quale deve contenere l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante nonché le modalità di realizzazione dello scopo comune).

Ma è previsto anche un contenuto eventuale per il quale è imposto un contenuto obbligatorio (così, qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, il patto deve indicare la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo, nonché le regole di gestione del fondo medesimo).

Si osserva, inoltre, che nonostante le numerose affinità con altri istituti tipici e, in particolar modo, il consorzio di cui agli art. 2602 e segg. cod. civ.⁵³¹, il contratto di rete presenta comunque peculiarità tali da distinguerlo dalla figura consortile, specie nella sua attuale regolamentazione.

È innegabile, infatti, che il contratto di rete presenti tratti comuni con l'istituto consortile. Invero, sul piano soggettivo, tanto nei consorzi quanto nei contratti di rete, le parti devono essere imprenditori, a nulla rilevando la loro dimensione e la loro forma giuridica.

Per di più, sulla base della prima formulazione della disposizione (la quale prevedeva l'istituzione di un fondo, la nomina di un organo comune e l'oggetto era limitato all'esercizio in comune di una o più attività economiche), la dottrina tendeva a ritenere il contratto di rete quale *species* nell'ambito del *genus* dei consorzi con attività esterna in quanto corrispondente, come fattispecie, ad un consorzio con attività esterna non avente finalità solo anticoncorrenziali. Lo scopo di accrescere la capacità innovativa e la competitività sul mercato delle imprese aderenti, infatti, poteva rinvenirsi anche nei consorzi.

Segnatamente, il contratto di rete aveva, ed ha tutt'oggi, finalità più ristrette di quelle del consorzio: il contratto di rete deve essere destinato al miglioramento della capacità innovativa e della competitività sul mercato. Per questa ragione deve stabilire il programma di rete alla cui realizzazione le parti si impegnano nonché individuare le modalità concordate tra le imprese aderenti per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi⁵³².

Le due fattispecie astratte, quindi, non presentavano apprezzabili differenze l'una dall'altra: due o più imprenditori che intendevano conseguire, attraverso lo svolgimento in comune di un'attività economica, lo scopo di accrescere competitività e innovazione (scopi propri sia del contratto di rete sia del contratto di consorzio), potevano scegliere se realizzarli

⁵³⁰ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 30.

⁵³¹ VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 946, secondo il quale «la previsione così introdotta nel sistema delinea un particolare tipo contrattuale, in verità vicino al consorzio con attività esterna (art. 2612 cod. civ.)». Ha prospettato la modifica del profilo soggettivo del contratto consortile nell'ambito di una possibile riforma dei consorzi, anche volta ad adattare appieno lo strumento alle esigenze della rete MOSCO, *Coordinamento consortile*, cit., p. 160.

⁵³² Questo profilo è rilevato da VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 945, nota 7.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

sottoponendosi alla disciplina del primo contratto o del secondo. Peraltro, nessuna differenza rilevante si rinveniva con riferimento alla disciplina privatistica (rappresentanza, durata, adesione, recesso)⁵³³.

Tali osservazioni, tuttavia, possono essere condivise solo in parte a seguito delle modifiche apportate alla disciplina del contratto di rete nel corso del 2010.

Oggi, infatti, il contratto di rete individua un'ampia fattispecie che, se con riferimento allo scopo rimane comunque più ristretta di quella del consorzio tra imprenditori, sotto altri profili risulta certamente più ampia. In particolare il contratto di rete è più ampio per quanto concerne l'oggetto, la dotazione patrimoniale e la nomina di un organo comune.

Invero, mentre il consorzio è un contratto nel quale l'organizzazione comune è elemento qualificante della sua stessa nozione, come il fondo consortile lo è della disciplina normativa del consorzio con attività esterna, il contratto di rete si caratterizza per la piena libertà lasciata alle parti di dotarlo di un'organizzazione e di un fondo patrimoniale comuni i quali risultano quindi disciplinati per la sola ipotesi che il contratto ne preveda l'istituzione.

Il consorzio, peraltro, non può essere utilizzato dalla imprese laddove queste vogliano attuare quel minimo di collaborazione che consiste nel mero coordinamento di uno o più aspetti dell'attività dei partecipanti (quale, per esempio, lo scambio di informazioni), né può realizzare integrazioni verticali, nelle quali non sia la stessa fase dell'attività imprenditoriale ad essere oggetto dell'intesa⁵³⁴.

Del resto, anche quella dottrina⁵³⁵ che individua nella disciplina del contratto di rete un mero insieme di requisiti il cui ricorrere consente di beneficiare di agevolazioni e di politiche di sostegno e non un nuovo tipo contrattuale, ritiene potenzialmente compatibile la figura della rete con quella del consorzio, ma solo attraverso una interpretazione costituzionalmente orientata della norma.

Si osserva, infatti, che i due modelli sono incompatibili in punto di entificazione (quantomeno per la rete contratto), di organizzazione (il consorzio prevede un'organizzazione articolata per competenze distinte cui corrispondono uffici ed organi con poteri decisionali e dichiarativi) e di oneri pubblicitari.

Ciononostante si ritiene doveroso applicare le agevolazioni anche ai consorzi. Si osserva, infatti, che un'interpretazione eccessivamente legata al dato normativo solleverebbe un serio problema di violazione del principio costituzionale di parità di trattamento e di ragionevolezza in quanto i benefici di legge sarebbero negati a iniziative di integrazione interaziendale proprio quando più stabili, evolute e riconoscibili in enti e organizzazioni già soggette a pubblicità. Un'interpretazione costituzionalmente orientata dovrebbe quindi dare prevalenza alla *ratio legis* e per tale via includere nella nozione di rete di imprese anche quelle forme di collaborazione realizzate mediante consorzio con attività esterna⁵³⁶.

Oggi, quindi, il rapporto tra contratto di rete e consorzio non è più un rapporto di genere e specie, sebbene non sia da escludere una zona di intersezione occupata da quei contratti di rete che presentano un'organizzazione comune che svolgono determinate fasi delle imprese e

⁵³³ MARASÀ, *Contratti di rete*, cit., p. 9.

⁵³⁴ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 30.

⁵³⁵ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 2.

⁵³⁶ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 3.

da quei consorzi che perseguono lo scopo di incrementare competitività e innovazione delle consorziate.

Questa conclusione merita tuttavia di essere precisata muovendo dalla constatazione che la modifica del 2010, se da un lato ha “contrattualizzato” la rete, allontanandola da una sua “entificazione”, dall’altro ha avvicinato, specie sotto il profilo dell’autonomia patrimoniale, la disciplina della rete a quella del consorzio con attività esterna.

Tale “contraddittorio” avvicinamento, abbinato alla più lacunosa disciplina del contratto di rete rispetto a quella più organica che il codice civile detta per il consorzio, consentirebbe quindi, in via di principio, l’applicazione, in via analogia, alla rete, delle norme sul consorzio, salve specifiche incompatibilità⁵³⁷.

Posto, quindi, che il contratto di rete costituisce un nuovo contratto tipico, distinto, benché affine, dal consorzio, sorge spontaneo domandarsi se il primo condivida con il secondo la natura di contratto a scopo comune. Del resto, la tendenziale plurilateralità del contratto di rete, associata al perseguimento dello scopo di incrementare innovazione e competitività delle aderenti, ma contrapposta alla possibilità che tale obiettivo sia perseguito mediante lo scambio di prestazioni e informazioni, ha condotto la dottrina ad interrogarsi sulla natura del contratto, se di scambio ovvero a scopo comune.

Sul punto non è mancato chi, muovendo soprattutto dal dato empirico della rete di imprese, ha visto nel contratto di rete una combinazione dello scambio e della comunanza di scopo⁵³⁸. Un contratto, in altri termini, tendenzialmente plurilaterale che può combinare scambio e comunione di scopo secondo modalità innovative rispetto alle partizioni tradizionali⁵³⁹.

La dottrina maggioritaria, tuttavia, muovendo anche dal dato letterale, ritiene che il contratto sia un contratto plurilaterale con scopo comune⁵⁴⁰.

La legge stessa precisa in più punti che lo scopo è sempre comune. Lo fa quando definisce il contenuto del programma di rete e lo ribadisce in tema di scioglimento e recesso, laddove prevede «l’applicazione delle regole generali di legge in materia di scioglimento totale o parziale dei contratti plurilaterali con comunione di scopo».

In questo contesto non dovrebbe trarre in inganno il richiamo allo scambio di informazioni e prestazioni tra le imprese aderenti: la disposizione deve essere interpretata nel senso che oggetto del contratto è comunque la collaborazione degli imprenditori, nelle varie

⁵³⁷ VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 945, nota 7. Lo stesso testo normativo, peraltro, rende applicabile al contratto di rete la disciplina del fondo del consorzio con attività esterna «in quanto compatibili».

⁵³⁸ CAFAGGI, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in *I contratti*, 2011, p. 504 e IAMICELI, *Il coordinamento della filiera*, cit., p. 315.

⁵³⁹ CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi*, cit., p. 122.

⁵⁴⁰ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31, VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944. Nello stesso senso CUFFARO, *Contratti di impresa*, cit., p. 7, il quale ritiene poco plausibile e soprattutto fuorviante il pur suggestivo suggerimento di cogliere l’esito dell’intervento normativo nella individuazione di un contratto transtipico, in quanto la causa del contratto di rete non può essere ricondotta alla funzione di scambio. Invero, sebbene le parti contraenti assumano impegni reciproci, tali impegni non si svolgono sul piano dello scambio di prestazioni tra i contraenti, ma si proiettano all’esterno in vista di un’utilità comune, derivante appunto dall’essere parti del contratto. D’altronde - osserva l’Autore - alla disciplina normativa resta estranea l’esigenza di tutela di uno dei contraenti che, al contrario, caratterizza altri episodi di contratti di impresa finalizzati, per l’appunto, a cercare di riequilibrare scambi asimmetrici. Se, quindi, si vuole cercare di individuare la funzione che il contratto è chiamato ad assolvere quale strumento di contrattazione tra imprese, questa funzione appare più ragionevolmente riconducibile alla causa associativa, quale nuovo modello di aggregazione di interessi riservato a particolari categorie di soggetti caratterizzati dalla qualità di imprenditori.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

modulazioni indicate dalla norma. Ne consegue che tale collaborazione può consistere in un vero e proprio esercizio in comune di una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa ma può anche riguardare lo scambio di «*informazioni o di prestazioni di natura industriale, tecnica o tecnologica*». In altri termini, scambio di informazioni e prestazioni e esercizio in comune di attività sono entrambe forme di collaborazione interimprenditoriale finalizzate ad incrementare competitività e innovazione⁵⁴¹.

Oltre che nel dato letterale, ulteriore conferma a tale impostazione si troverebbe nella circostanza che l'impresa in rete non può perseguire lo scopo di accrescere la propria capacità innovativa e la propria competitività anche singolarmente ma solo unendo la dimensione individuale del vantaggio a quella collettiva⁵⁴². Scopo di ogni singola impresa è, quindi, quello di incrementare la competitività propria e delle altre aderenti.

Ultimo, ma non meno importante, elemento che induce a qualificare il contratto di rete quale contratto a scopo comune è la disciplina in tema di decisioni e modificabilità del programma di rete. Il Dl. 5/2009, infatti, ammette che nelle materie e negli aspetti di interesse comune le decisioni possano essere prese dall'organo comune e che le modificazioni del programma di rete su tali aspetti possano essere disposte anche dalla maggioranza (e non necessariamente all'unanimità) delle imprese aderenti⁵⁴³.

3.2 La soggettività tributaria della rete

Secondo la disciplina vigente (comma 4quater) «*con l'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede la rete acquista soggettività giuridica. Per acquistare la soggettività giuridica il contratto deve essere stipulato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ovvero per atto firmato digitalmente*».

Tale precisazione rappresenta in realtà una “presa di posizione” del legislatore su un tema che ha dato vita ad un acceso dibattito dottrinale il quale, tuttavia, non pare possa trovare un appagante epilogo nella richiamata previsione.

All'indomani delle modifiche apportate dalla legge di conversione al Dl. 5/2009, la dottrina maggioritaria ha affermato che con tale disciplina il legislatore aveva introdotto un nuovo soggetto di diritto.

I tratti caratteristici del contratto di rete (la pluralità di soggetti, lo scopo comune, il fondo patrimoniale destinato allo scopo, un unico organo rappresentativo dei contraenti), infatti, suggerivano l'idea che il legislatore avesse presente, piuttosto che uno schema di contratto, un modello di soggetto⁵⁴⁴.

⁵⁴¹ Così MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31 e pag. 32, nota 14, il quale precisa che la scelta di ricorrere comunque a delle esemplificazioni si spiegherebbe con la volontà di rendere palese tutta la potenziale estensione della collaborazione, al contempo, specificarne almeno alcuni contenuti.

⁵⁴² MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 32.

⁵⁴³ La classificazione del contratto di rete come contratto plurilaterale con scopo comune comporta che i parametri per valutare l'esistenza e la sopravvivenza del contratto si ispirano, in sostanza, all'esigenza di verificare la possibilità di realizzare lo scopo comune pur in assenza di alcuni segmenti del rapporto programmato all'origine. Si presume, quindi, che il contratto resista nonostante la mancata partecipazione di alcuni contraenti, salva in ogni caso la dimostrazione dell'essenzialità della loro presenza (v. VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 950).

⁵⁴⁴ CUFFARO, *Contratti di impresa*, cit., p. 6.

In questo contesto gli oneri di forma prescritti consentivano al contratto di dar vita ad un soggetto giuridico di natura associativa dotato, secondo alcuni, di autonomia patrimoniale perfetta. La mancanza della forma, se comportava la non venuta ad esistenza di un nuovo soggetto dotato di personalità giuridica, non impediva di qualificare l'organizzazione costituita con un atto informale come «*struttura associativa diversa dal contratto di rete*», quale, ad esempio, l'associazione non riconosciuta⁵⁴⁵.

Riconoscevano soggettività giuridica al contratto di rete anche quegli Autori i quali affermavano che il contratto non era un nuovo tipo di contratto, in quanto rientrava, con alcune sue caratteristiche, nella più generale categoria dei contratti di consorzio con attività esterna disciplinata dal codice civile⁵⁴⁶.

Il Dl. 5/2009, infatti, nella sua originaria formulazione, risultava disciplinare, per oggetto principale, un tipico consorzio con attività esterna e di rilevanza pubblicistica⁵⁴⁷.

Autorevole dottrina, tuttavia, pur ricorrendo all'affinità tra oggetto del consorzio e quello del contratto di rete, osservava come la formulazione della norma e, in particolare, la disciplina dell'organo comune, non disciplinava un fenomeno organizzativo della rete intesa come soggetto diverso dalle imprese partecipanti. L'Autore rilevava, in sostanza, che il riferimento all'organo comune non necessariamente richiedeva la creazione di un'organizzazione, quest'ultima essenziale per il riconoscimento di un'autonoma soggettività⁵⁴⁸. Peraltro, dubbi sulla soggettività derivavano anche dalla peculiare disciplina del patrimonio comune⁵⁴⁹.

Considerata l'ampia libertà contrattuale riservata alle parti si concludeva tuttavia affermando che potevano esservi reti non entificate, in cui dominava la relatività del contratto e la libertà anche di etero-organizzazione, che erano quelle che si avvalgono di patrimoni destinati. E vi potevano essere reti necessariamente entificate, con una propria organizzazione, che si avvalevano di un fondo comune dotato di autonomia patrimoniale⁵⁵⁰.

Cauta sul punto anche quella dottrina che qualificava il contratto di rete quale contratto trans-tipico. Affermava, infatti, che il contratto risultava destinato ad assumere la natura di contratto con causa associativa a rilevanza esterna solo se dotato, in concreto, degli elementi funzionali e strutturali degli enti collettivi (a partire dalla struttura propriamente corporativa) e degli indici di autonomia del rischio economico, tali da giustificare l'applicazione del regime di autonomia patrimoniale prevista per i consorzi. Diversamente - si affermava - il contratto di rete aveva mera rilevanza interna e non assurgeva a vero e proprio soggetto di diritto⁵⁵¹.

⁵⁴⁵ VILLA, *Il coordinamento interimprenditoriale nella prospettiva del contratto plurilaterale*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 108; ID., *Reti di imprese*, cit., p. 944.

⁵⁴⁶ CORAPI, *Dal consorzio al contratto di rete*, cit., p. 173.

⁵⁴⁷ MUSSO, *Reti contrattuali*, cit., p. 183. Il contratto di rete è stato altresì configurato quale società consortile atipica (SANTAGATA, *Il "contratto di rete" fra (comunione di) impresa e società (consortile)*, in *Riv. dir. civ.*, I, 2011, p. 323) o impresa collettiva non societaria a responsabilità limitata (PALMIERI, *Profili generali del contratto di rete*, in AA.VV., *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011, p. 14).

⁵⁴⁸ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 839. La tesi di un'ipotesi normativa di patrimonio autonomo era sostenuta anche da MAUGERI, *Reti di imprese, contratto di rete e reti contrattuali - non minor virus es tueri est perficere rem inventam... quam reperire*, in *Obblig. e contr.*, 2009, p. 951.

⁵⁴⁹ V. BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 32.

⁵⁵⁰ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 839.

⁵⁵¹ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 29, ove si osserva che a tale conclusione si giunge con riguardo alle *joint ventures* contrattuali ed alle ATI e, seppure la questione sia in realtà controversa, anche con riferimento ai consorzi senza attività esterna. In senso analogo CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete*, cit., p. 595. Si veda al riguardo anche MALTONI, *Il contratto di rete. Prime considerazioni alla luce della novella di cui alla l.*

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

In seguito, la revisione della disciplina del contratto di rete avvenuta nel 2010 ha offerto all'interprete una testo apparentemente più chiaro, risolvendo una serie di problemi, ma sollevandone al contempo altri⁵⁵². Il Dl. 78/2010 ha infatti modificato la disciplina in più punti, incidendo sul profilo dell'oggetto, su quello patrimoniale, di *governance*, di rappresentanza, di recesso e di scioglimento⁵⁵³.

Parte della dottrina ha quindi osservato come la disciplina minimale del contratto di rete offerta dal legislatore sembrasse avvalorare la tesi della rete non soggettivizzata, mancando riferimenti normativi che, aggiunti al regime di responsabilità patrimoniale limitata del fondo comune, potevano confermare la tesi della soggettività della rete⁵⁵⁴.

Si è osservato infatti che dalla formulazione della novella emergevano diversi, e talora eloquenti, indici che congiuravano per una risposta negativa alla questione dell'entificazione del contratto di rete: tale strumento giuridico realizzava, dunque, la localizzazione della responsabilità sul fondo patrimoniale comune, piuttosto secondo la tecnica della separazione patrimoniale che ricorrendo alla creazione di una persona *ficta*, e cioè della moltiplicazione dei soggetti⁵⁵⁵.

Per contro, ha trovato sostegno in queste modifiche quella tesi che vedeva nel contratto di rete la possibilità di ricondurre sia contratti associativi (dotati di soggettività) che accordi meramente contrattuali. In questo senso, infatti, la novella del 2010, pur flessibilizzando ulteriormente la figura, aveva mantenuto il richiamo ad alcune norme della disciplina del consorzio con attività esterna, sicché accanto alla figura principale priva di soggettività, potevano emergere figure caratterizzate da autonomia patrimoniale imperfetta⁵⁵⁶.

Dopo le modifiche del 2010, le quali avevano condotto la dottrina maggioritaria a concludere per l'assenza di soggettività della rete, il legislatore ha modificato nuovamente la disciplina, con due interventi distanti pochi mesi l'uno dall'altro, con i quali ha dapprima scelto il modello della rete soggetto⁵⁵⁷ e poi ha previsto un sistema a doppio binario in cui il modello privilegiato è la rete patrimonio autonomo e, su scelta, la rete soggetto⁵⁵⁸.

Con l'art. 45 della l. 134/2012, per le reti dotate di fondo patrimoniale, il legislatore ha infatti abbandonato l'impostazione del 2010 e ha decisamente optato per la via della

122/2010, in *Notariato*, 2011, p. 6 e SCARPA, *La responsabilità patrimoniale delle imprese contraenti per le obbligazioni assunte a favore di una rete tra loro costituita*, in *La resp. civ.*, 2010, p. 406

⁵⁵² BIANCA, *Il modello normativo del contratto di rete. Nuovi spunti di riflessione sul rapporto tra soggettività giuridica e autonomia patrimoniale*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 49.

⁵⁵³ Su tali modifiche v. CAFAGGI, *Il nuovo contratto di rete*, cit., p. 1145.

⁵⁵⁴ BIANCA, *Il modello normativo*, cit., p. 52, la quale conclude osservando che «la presenza di un regime di indivisibilità e insensibilità del fondo patrimoniale comune [...] non può da solo giustificare il riconoscimento della soggettività della rete. Tale autonomia patrimoniale porta a concepire tale fondo quale patrimonio autonomo, identificando nello stesso, secondo un noto insegnamento della dottrina, non un nuovo soggetto, ma la somma di più patrimoni separati appartenenti alle singole imprese partecipanti alla rete».

⁵⁵⁵ SCIUTO, *Imputazione e responsabilità*, cit., p. 79.

⁵⁵⁶ CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi*, cit., p. 125.

⁵⁵⁷ Sulla quale vedi CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Postilla di aggiornamento*, cit., p. 489 secondo i quali dopo la virata contrattualistica della riforma del 2010, il legislatore ha enfatizzato la possibilità di una rete soggettivata prevedendo che la rete acquistasse la soggettività giuridica con la sua iscrizione nel registro delle imprese. Tale modifica non costituiva una metamorfosi del contratto di rete da fattispecie meramente contrattuale a fattispecie organizzativa, bensì un rafforzamento dell'autonomia negoziale delle parti: si rendevano così possibili reti prive di soggettività e di patrimonio, reti prive di soggettività ma con patrimonio, reti soggetto prive di patrimonio e reti soggetto dotate di patrimonio.

⁵⁵⁸ BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 47.

soggettività. Era infatti stabilito che in caso di costituzione di un fondo comune, la rete poteva iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione era stabilita la sua sede e, con tale iscrizione, la rete acquistava soggettività giuridica. A ciò si aggiungeva che la soggettività della rete non solo veniva espressamente evocata dal legislatore, ma emergeva anche da una disciplina che risultava sempre più modellata a quella del consorzio con attività esterna. Invero, per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, in ogni caso, i terzi potevano far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune (passaggio che evocava il primo comma dell'art. 2615 sulla responsabilità verso i terzi del consorzio).

Successivamente, tuttavia, dopo il DL. 179/2012, il contratto di rete che prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa mediante apposita iscrizione nel registro delle imprese.

Tale scelta configura quindi un doppio binario che vede correre su due binari paralleli la rete patrimonio autonomo, priva della soggettività giuridica ma dotata di autonomia patrimoniale e la rete soggetto, quest'ultima su scelta delle parti. Si tratta di due binari paralleli in quanto per entrambi è rimasta inalterata la regola della responsabilità patrimoniale limitata secondo la quale delle obbligazioni della rete risponde solo il fondo patrimoniale.

Sul punto inevitabili sono le perplessità evidenziate dalla più recente dottrina: *«ma se il regime di responsabilità è lo stesso, qual è la distinzione tra la rete patrimonio autonomo e la rete soggetto? Non è possibile che la soggettività sia solo l'effetto dell'iscrizione nel registro delle imprese in mancanza di altri indici di disciplina! L'unica distinzione che viene fatta dal legislatore è che "l'organo comune agisce in rappresentanza della rete, quando essa acquista soggettività giuridica e, in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto salvo che sia diversamente disposto nello stesso". Ma il rinvio alla regola della rappresentanza organica, piuttosto che al mandato collettivo, è un effetto e non l'indice di una soggettività che comunque risulta priva di altri ulteriori elementi, quali la presenza di un apparato organizzativo, l'imputazione dei beni e dell'attività, la trascrizione dei beni a nome della rete, ecc.»*⁵⁵⁹.

A ben vedere, infatti, la soggettività non è un *nomen*, ma il risultato di un complesso di disciplina⁵⁶⁰.

Spostando la visuale dal diritto comune al settore dell'imposizione diretta ci si accorge come la questione della soggettività passiva del contratto di rete abbia ricevuto un'attenzione scarsa, specie se confrontata con quella riservata all'agevolazione per essi prevista dal DL. 78/2010.

Sebbene non siano mancati alcuni pregevoli interventi scientifici che hanno affrontato anche il tema dell'entificazione, ai fini fiscali, della rete⁵⁶¹, per i primi pronunciamenti in

⁵⁵⁹ BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 49.

⁵⁶⁰ BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 50 la quale conclude osservando come i dubbi derivanti dalla curiosa formulazione normativa confermino l'idea che l'opzione per la rete soggetto sia da scartare, anche in ragione del fatto che le agevolazioni fiscali presuppongono l'assenza di soggettività della rete. Perplessità sono manifestate anche da SCIUTO, *Imputazione e responsabilità*, cit., p. 62 in merito al «tentativo, in principio improprio quando proviene dal legislatore, di voler qualificare, oltre che descrivere, le fattispecie che egli stesso prevede. Il riconoscimento della "soggettività" (o non) ad un determinato "centro di imputazione" [...] dovrebbe infatti, almeno in un "mondo perfetto", spettare all'interprete e non al legislatore».

⁵⁶¹ SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, in *Corr. merito*, 1, 2010, p. 15, MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 565; GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale alle reti di impresa: profili*

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

merito al regime fiscale delle reti da parte dell'A.F. occorre attendere il 2010 anno in cui, oltre alla modifica della disciplina di diritto comune della rete, viene introdotta l'agevolazione fiscale consistente in un regime di sospensione di imposta cui possono fruire gli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva e destinati alla realizzazione di investimenti previsti dal programma comune.

La questione della soggettività è risolta in quella sede in maniera *tranchant* (e, peraltro, conformante all'orientamento predominante in merito alla soggettività di diritto comune): «l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all'accordo in questione, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso»⁵⁶².

A seguito delle modifiche del 2012 (modifiche che hanno riconosciuto la possibilità per la rete di acquisire la soggettività di diritto comune) l'A.F. è nuovamente intervenuta sulla disciplina delle reti con la Circ. 20/E del 18 giugno 2013.

Quanto alla rete soggetto, si afferma che la stessa costituisce, sotto il profilo del diritto civile, un soggetto distinto dalle imprese che hanno sottoscritto il contratto e, pertanto, sotto il profilo tributario, in grado di realizzare fattispecie impositive ad essa imputabili.

L'acquisizione della soggettività giuridica delle reti in esame comporta l'esistenza di un soggetto dotato di capacità giuridica tributaria autonoma rispetto alla capacità giuridica delle singole imprese partecipanti: ai fini del prelievo fiscale, infatti, la rete soggetto, in quanto entità distinta dalle imprese partecipanti, esprime una propria forza economica ed è in grado di realizzare, in modo unitario e autonomo, il presupposto dell'imposta. In sostanza, ferma restando la sussistenza della soggettività tributaria delle imprese partecipanti, qualora la rete acquisisca soggettività giuridica, la stessa diventa un autonomo soggetto passivo di imposta con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti *ex lege* in materia di imposte dirette e indirette. La rete soggetto costituisce, infatti, una organizzazione non appartenente ad altri soggetti, nei confronti della quale il presupposto di imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma.

Le reti soggetto rientrano, dunque, tra gli enti commerciali o non commerciali, diversi dalle società, a seconda che svolgano o meno attività commerciale in via principale o esclusiva⁵⁶³ e sono inoltre obbligate alla tenuta delle scritture contabili in quanto rientranti tra i soggetti di cui all'art. 13 del DPR 600/1973.

sistematici e applicativi, in *Dial. trib.*, 6, 2011, p. 610; CALIFANO, *Prime note sui profili tributari del contratto di rete*, in *Innov. e dir.*, 6, 2011, p. 1, e ID., *Profili fiscali del contratto di rete*, in Briolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 98.

⁵⁶² Circ. 4/E del 15 febbraio 2011 e Circ. 15/E del 14 aprile 2011. Interpretazione che, peraltro, rimuove *ab origine* possibili profili di incompatibilità dell'agevolazione fiscale con l'ordinamento comunitario. Nelle stesse circolari, infatti, l'Agenzia delle Entrate richiama la decisione della Commissione UE C(2010)8939 del 26 gennaio 2011 la quale esclude che la rete costituisca un'impresa ai sensi dell'art. 107, par. 1, del Trattato e che, pertanto, la misura non costituisca aiuto di stato. Tale interpretazione viene confermata con la Ris. 70/E del 30 giugno 2011 nella quale si afferma l'«esclusione di soggettività tributaria in capo alla rete di imprese». In quest'ultima Risoluzione, peraltro, si ammette che la rete possa comunque essere iscritta all'Anagrafe tributaria e per tale via acquisire il codice fiscale in base all'art. 2 del DPR 605/1973.

⁵⁶³ Quanto all'IRAP, le reti sono in ogni caso soggetti passivi d'imposta in relazione all'attività esercitata, ai sensi del combinato disposto degli art. 2 e 3 del D.lgs. 446/97. Ai fini IVA la rete soggetto rientra tra i soggetti nei cui confronti ricorre il presupposto soggettivo di cui all'art. 4 DPR 633/1972, fermo restando che l'applicabilità in concreto della stessa imposta dipende anche dal verificarsi dei presupposti oggettivo e territoriale.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Quanto alla rete contratto, vengono confermate le indicazioni già fornite nei precedenti documenti di prassi, sebbene l'Agenzia non manchi di precisare che l'assenza di un'autonoma soggettività giuridica e conseguentemente fiscale delle reti di imprese comporta che gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producano i loro effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete.

La soluzione prospettata dall'Agenzia pare, a prima vista chiara, semplice e coerente col dato normativo: se vi è l'iscrizione della rete per l'acquisto della soggettività di diritto comune la rete è anche soggetto IRES; se l'iscrizione manca, la rete non acquista soggettività passiva e i redditi vanno imputati alle imprese aderenti⁵⁶⁴.

La circolare, tuttavia, non pare escludere che - come già avvenuto in passato con riferimento alle ATI - accanto alla rete (che, di per sé, o è soggetto o non lo è) si possa comunque configurare un'organizzazione capace di integrare una delle ipotesi previste dall'art. 5 (e, segnatamente, una società di fatto) o dall'art. 73, co. 2, del TUIR.

In sostanza, l'inciso secondo il quale «*il contratto di rete che prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa ai sensi del comma 4quater ultima parte*» potrebbe essere inteso nel senso che l'istituzione del fondo e dell'organo non comporta, di per sé, entificazione della rete. Se però si procede ad iscrizione (nel qual caso la sussistenza degli elementi della soggettività è presunta senza necessità di un accertamento in concreto) ovvero si conviene, nel contratto, la creazione di un'autonoma organizzazione, la rete acquista soggettività.

E, paradossalmente, se ciò pregiudica la basilare esigenza di certezza del diritto, proprio l'interpretazione da ultimo "paventata" pare la più corretta. Del resto sono proprio la tecnica legislativa e l'estrema elasticità dell'istituto a creare un'inevitabile incertezza giuridica⁵⁶⁵.

In sintesi, quindi, non è da escludere *a priori* che una rete-contratto dia vita ad un soggetto passivo IRES, come già evidenziato con riguardo alle ATI nelle pagine precedenti.

Occorre quindi verificare se la disciplina del contratto di rete consenta la possibilità per le imprese di creare un'organizzazione dotata di autonomia amministrativa⁵⁶⁶ e di autonomia patrimoniale, ancorché imperfetta⁵⁶⁷ e, cioè, se le parti possano dar vita ad un'organizzazione con un certo grado di autonomia, che si concretizza nella presenza di organi propri, di autonoma gestione e nella non appartenenza del patrimonio a terzi soggetti⁵⁶⁸.

3.3 Segue: *patrimonio e responsabilità della rete*

Quella del fondo patrimoniale e della responsabilità della rete e degli aderenti verso i terzi è stata la parte della disciplina del contratto che ha creato i maggiori problemi interpretativi per la dottrina commerciale⁵⁶⁹.

⁵⁶⁴ V. CALIFANO, *Prime note*, cit., p. 7.

⁵⁶⁵ SALVINI, *Le reti di imprese*, cit., p. 14.

⁵⁶⁶ Occorre cioè accertare l'esistenza di un complesso di mezzi materiali e personali funzionalmente strutturato per il conseguimento di un dato scopo, padrone di sé stesso, cioè provvisto di organi e procedure atti ad imprimere un autonomo indirizzo all'attività e destinato a soddisfare bisogni e interessi propri della collettività (v. FRANSONI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)*, in Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, p. 133).

⁵⁶⁷ Così INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 30.

⁵⁶⁸ GALLO, *La soggettività*, cit., p. 521.

⁵⁶⁹ Si veda, per tutti, la ricostruzione operata da BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 27.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Secondo l'attuale disciplina, costituisce contenuto eventuale del contratto il fondo patrimoniale comune.

Qualora sia istituito, il programma di rete deve contenere *«la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo, nonché le regole di gestione del fondo medesimo; se consentito dal programma, l'esecuzione del conferimento può avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato, costituito ai sensi dell'articolo 2447-bis, primo comma, lettera a), del codice civile»*.

Il contratto di rete può prevedere che gli aderenti siano tenuti a versare contributi superiori e successivi rispetto all'apporto iniziale il che può accadere, verosimilmente, laddove occorra coprire costi di gestione della rete. Del resto, l'esigenza sottesa a tale obbligo, accomuna tutte le forme di cooperazione interaziendale e discende dalla funzione dell'attività svolta dalla rete, attività essenzialmente di servizio alle imprese aderenti e tendenzialmente improduttiva di un reddito autonomo⁵⁷⁰.

Al fondo patrimoniale comune *«si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli articoli 2614 e 2615, secondo comma, del codice civile; in ogni caso, per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune»*.

È infine previsto che, entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, l'organo comune rediga una situazione patrimoniale osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio di esercizio della società per azioni, e la depositi presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove ha sede.

Con la l. 134/2012 viene quindi eliminato il richiamo al primo comma dell'art. 2615, sostituito dall'inciso per cui, in ogni caso, per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune.

Riformulando le norme del codice civile secondo le denominazioni proprie del Dl. 5/2009 si ha che:

- i conferimenti delle imprese aderenti alla rete e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo patrimoniale comune (art. 2614, primo periodo),
- per la durata del contratto di rete le imprese partecipanti non possono chiedere la divisione del fondo (2614, secondo periodo, prima parte),
- i creditori particolari delle imprese partecipanti non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo (art. 2614, secondo periodo, seconda parte),
- per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune,
- per le obbligazioni assunte dall'organo comune per conto delle singole imprese rispondono queste ultime solidalmente col fondo comune e, in caso di insolvenza, nei rapporti tra le imprese aderenti il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione delle quote (art. 2615, co. 2).

Tale interpretazione risulta certamente appagante nei casi in cui la rete acquista la soggettività giuridica. In sostanza, alla dotazione patrimoniale delle reti soggetto si applicano

⁵⁷⁰ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 8.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

le medesime disposizioni previste per il fondo patrimoniale di un altro soggetto tipico, ovvero sia il consorzio con attività esterna.

Maggiori perplessità sorgono, invece, con riferimento alle reti prive di soggettività, visto il richiamo alle norme sui consorzi con attività esterna, questi ultimi pacificamente ritenuti soggetti di diritto.

Le perplessità della dottrina sul punto erano state manifestate già nel 2009, quando si prevedeva l'applicazione degli art. 2614 e 2615 cod. civ. «*in quanto compatibili*».

La dottrina la quale riconosceva soggettività alla rete, riteneva la limitazione della "compatibilità" poco comprensibile quando applicata alle ipotesi in cui il contratto di rete dava luogo allo svolgimento di un'attività con terzi, capaci di generare obbligazioni da imputare ad un patrimonio autonomo e distinto da quello dei singoli imprenditori.

Del resto, risultava difficile immaginare un contratto di rete in cui la rete non operasse con i terzi: tutta la disciplina del contratto di rete, infatti, presupponeva l'instaurazione di relazioni con essi. L'imposizione dell'istituzione del fondo comune e la realizzazione dello scopo attraverso l'esercizio in comune di un'attività economica mal si conciliava con una fattispecie nella quale la rete operava esclusivamente attraverso il meccanismo della rappresentanza e con imputazione di diritti ed obblighi in capo ai singoli contraenti⁵⁷¹.

Anche altra parte della dottrina svalutava la formula «*in quanto compatibili*», ritenendo in ogni caso applicabile la disciplina del consorzio dotato di fondo comune. Con il richiamo alle norme sull'autonomia patrimoniale dei consorzi si disciplinava, dunque, una rete meramente contrattuale ma alla quale accedeva un fondo patrimoniale dotato di autonomia perfetta: una forma ulteriore di destinazione capace di fondare un patrimonio separato, costituito dagli apporti delle imprese partecipanti ma non aggredibile dai creditori di queste ultime⁵⁷².

Tale ricostruzione, tuttavia, non spiegava perché il legislatore aveva disciplinato una nuova destinazione patrimoniale con i caratteri dell'autonomia/separazione, omettendo di farlo in modo esplicito e diretto. Inoltre non risultava chiaro per quale motivo tale scelta fosse stata realizzata richiamando non una delle numerose norme che ormai disciplinano la destinazione del patrimonio su un piano oggettivo ma, al contrario, richiamando quelle disposizioni che collegano l'autonomia del patrimonio ad un soggetto di diritto diverso dai soggetti che tale fondo costituiscono.

Pertanto, una tale impostazione manifestava una doppia antitesi tra l'unificazione dell'attività economica e la frantumazione della sua imputazione, nonché tra quest'ultima e la localizzazione esclusiva su un fondo separato della relativa responsabilità⁵⁷³.

Maggior rilievo alla formula era stata dunque attribuita da quegli Autori i quali ritenevano che il rinvio alla disciplina dei consorzi fosse applicabile (i.e. compatibile) nei soli casi di reti entificate⁵⁷⁴. Nel caso di reti contratto si parlava, infatti, di comunione di beni e diritti⁵⁷⁵.

⁵⁷¹MARASÀ, *Contratti di rete*, cit., p. 11.

⁵⁷²BIANCA, *Il modello normativo*, cit., p. 41; ONZA, *Riflessioni sul contratto di rete: alcuni profili di qualificazione e di disciplina*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit. p. 181; CIRIANNI, *Il contratto di rete*, in *Il Notariato*, 2010, p. 2010, p. 442, SCIUTO, *Imputazione e responsabilità*, cit., p. 65.

⁵⁷³MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 37.

⁵⁷⁴CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete*, cit., p. 595; IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 4.

⁵⁷⁵IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 4; CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete*, cit., p. 595; SCARPA, *La responsabilità patrimoniale*, cit., p. 406.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Non erano poi mancate voci le quali concludevano per una “difficile applicabilità” delle disposizioni richiamate⁵⁷⁶.

Autorevole dottrina aveva effettuato un distinguo tra le varie disposizioni richiamate, ritenendo pienamente applicabili le disposizioni contenute nell’art. 2614 cod. civ. e nel secondo comma dell’art. 2615, ma esprimendo forti perplessità circa l’applicabilità del primo comma dell’art. 2615⁵⁷⁷.

Si era detto, infatti, che il precetto secondo il quale il fondo era costituito da conferimenti delle imprese partecipanti e dai beni acquistati con questi conferimenti risultava coerente con il comma 4ter, lett. c) il quale rimetteva al programma di rete il compito di indicare la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbligava a versare al fondo. Il progetto reticolare risultava quindi rafforzato dall’autonomia del fondo comune della rete. Autonomia che poteva essere apprezzata sia con riferimento agli stessi partecipanti che non potevano chiedere la divisione del fondo per la durata del contratto, che rispetto ai loro creditori particolari i quali, sempre per la durata del contratto di rete, non potevano far valere i loro diritti su di esso.

Quanto al secondo comma dell’art. 2615, lo stesso doveva ritenersi applicabile nel senso che l’organo comune, in qualità di mandatario, assumeva obbligazioni per conto delle imprese partecipanti delle quali, verosimilmente, spendeva anche il nome. L’organo comune poteva anche agire per conto delle imprese partecipanti senza tuttavia spenderne il nome. Nell’uno e nell’altro caso i terzi risultavano maggiormente tutelati in quanto potevano beneficiare della responsabilità dei partecipanti in nome e per conto dei quali aveva agito l’organo comune ovvero di quella dell’organo comune stesso, da un lato, nonché di quella del fondo patrimoniale. A ciò si aggiungeva che in caso di obbligazioni contratte solo per conto di alcune imprese, sussisteva la responsabilità (sussidiaria) dei partecipanti rimasti estranei all’operazione⁵⁷⁸.

Quanto al primo comma dell’art. 2615 cod. civ., si rilevava come nel caso di rete-contratto obbligazioni assunte “in nome” della rete non potevano esistere, in quanto la disciplina del contratto di rete configurava solo obbligazioni assunte dall’organo comune in nome e per conto dei partecipanti alla rete⁵⁷⁹: in altri termini, in assenza di una rete soggetto, non si potevano ravvisare “obbligazioni della rete” garantite dal solo fondo patrimoniale comune, ma solo “obbligazioni dei partecipanti alla rete”, il cui nome veniva speso secondo le regole ordinarie della rappresentanza⁵⁸⁰.

In questo quadro, il legislatore, nel chiaro intendo di voler rendere applicabile tale norma anche alle reti-contratto, ha “sostituito” tale richiamo affermando che, in ogni caso, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune in caso di obbligazioni «contratte dall’organo comune in relazione al programma di rete»⁵⁸¹.

⁵⁷⁶ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 16.

⁵⁷⁷ In questo senso anche MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 38.

⁵⁷⁸ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 39.

⁵⁷⁹ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 38.

⁵⁸⁰ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 17.

⁵⁸¹ La modifica normativa pare accogliere una particolare lettura della precedente disciplina data da MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 15, secondo il quale, con il testo in commento, il legislatore rendeva applicabili due regole: «i creditori particolari dei partecipanti non possono far valere i loro diritti sul fondo comune (che è indivisibile fra gli aderenti per la durata del contratto di rete - art. 2614); per le obbligazioni assunte in nome dei partecipanti alla rete dalle persone (fisiche o giuridiche) che ne hanno la rappresentanza, i

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Peraltro la centralità di tale disposizione è evidente se solo si considera che la maggior parte delle obbligazioni assunte dall'organo comune saranno proprio assunte «*in relazione al programma di rete*». A ciò si aggiunga il fatto che il legislatore non usa l'espressione "in esecuzione", bensì "in riferimento", il che pare ampliare il raggio delle operazioni ricomprese.

Le obbligazioni assunte dall'organo comune in nome proprio o delle imprese, ma "per conto della rete" comportano, quindi, una limitazione della responsabilità per il soggetto cui l'obbligazione è imputata.

In sostanza, l'organo comune non può spendere il nome della rete (che non esiste come soggetto) ma di fatto il fondo patrimoniale comune della rete è l'unica garanzia per l'obbligazione (con evidente pregiudizio per i terzi creditori).

Peraltro vi è una certa sovrapposizione tra obbligazioni assunte in relazione al programma di rete e obbligazioni assunte per conto dei partecipanti alla rete. Antinomia risolta dalla formula «*in ogni caso*», che prevede la responsabilità del solo fondo patrimoniale anche per le obbligazioni assunte (dall'organo comune) per conto della singola impresa ma in relazione al programma di rete. Pare, quindi, che la responsabilità limitata del fondo vada ad erodere le ipotesi di estensione di responsabilità del fondo a quella della singola impresa.

3.4 Segue: organo comune e gestione della rete

Il contratto può anche prevedere la nomina di un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso.

In tal caso il contratto di rete deve indicare il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del soggetto prescelto per svolgere l'ufficio di organo comune per l'esecuzione del contratto o di una o più parti o fasi di esso, i poteri di gestione e di rappresentanza conferiti a tale soggetto, nonché le regole relative alla sua eventuale sostituzione durante la vigenza del contratto.

L'organo comune agisce in rappresentanza della rete, quando essa acquista soggettività giuridica e, in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto salvo che sia diversamente disposto dallo stesso, nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, nelle procedure inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito e in quelle inerenti allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione previsti dall'ordinamento, nonché all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti e marchi di qualità o di cui sia adeguatamente garantita la genuinità della provenienza.

Più in generale, sotto il profilo gestorio, è richiesto che il contratto indichi le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che non rientra nei poteri di gestione conferiti all'organo comune, nonché, se il contratto prevede la modificabilità a maggioranza del programma di rete, le regole relative alle modalità di assunzione delle decisioni di modifica del programma medesimo.

terzi possono far valere i loro diritti solo sul fondo comune». Per completezza giova precisare che lo stesso Autore precisava, tuttavia, che in assenza di un soggetto di diritto, non potevano ravvisarsi "obbligazioni della rete" garantite dal fondo e da questo soltanto, ma solo "obbligazioni dei partecipanti alla rete", il cui nome viene speso dall'organo comune nell'ambito di un rapporto di rappresentanza.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Come acutamente osservato, il dettato normativo separa la fase costitutiva da quella attuativa.

Alla costituzione della rete si associa la definizione degli obiettivi strategici, del programma di rete del suo complesso, della sua durata, così come dei diritti e degli obblighi che ad esso si accompagnano, delle regole inerenti all'entrata e all'uscita dalla rete, ecc.

Diversamente, l'esecuzione del contratto è oggetto dell'incarico affidato all'organo comune.

Tale separazione tra programmazione ed attuazione riflette probabilmente la convinzione che la complessità della rete è determinata da livelli di incompletezza contrattuale relativamente elevati, da definirsi successivamente alla costituzione della rete in sede di attuazione del programma⁵⁸².

Posto che il riferimento all'organo, nonostante le suggestioni del termine, non costituisce un riferimento ad una presunta organizzazione della rete, si rende necessario riflettere se il legislatore ammetta che la rete possa dotarsi di un'autonoma organizzazione.

Muovendo dalle previsioni normative o, meglio, da quello che non è disciplinato ed è rimesso all'autonomia privata, ci si accorge che nulla è previsto con riferimento all'istituzione e/o nomina dell'organo, alla sua struttura e al suo funzionamento, ai suoi doveri, alla sua responsabilità verso gli aderenti alla rete e verso i terzi. Parimenti, nessuna regola è dettata con riguardo al controllo sull'operato dell'organo comune da parte degli aderenti, neppure tramite rinvio alle norme sul mandato.

In questo quadro la miglior dottrina concludeva osservando che la disciplina legale dell'organo risultava compatibile anche con quel minimo organizzativo che è comune a ogni fenomeno contrattuale e che, nell'art. 1332 cod. civ., acquista un qualche rilievo strutturale attraverso il riferimento, assai simili a quello contenuto nella disciplina della rete, all'organo costituito per l'attuazione del contratto.

Poteva, quindi, esservi un rilievo esterno unitario dei partecipanti alla rete attraverso l'utilizzazione del diritto comune. In particolare, era possibile fare ricorso a quella produzione di attività giuridica e materiale che è propria del mandato - collettivo - vale a dire di un rapporto non interno alla rete ma intersoggettivo, tra le imprese in rete e il mandatario.

La disciplina dell'organo comune, in altri termini, non sembrava essere necessariamente disciplina di un fenomeno organizzativo della rete intesa come soggetto diverso dalle imprese partecipanti, come autonomo soggetto di diritto⁵⁸³.

Nel contesto attuale, sebbene «*il contratto di rete che prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica*», il contratto di rete deve indicare le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni aspetto di interesse comune. Pare, quindi, che lo stesso legislatore non individui nell'unanimità il metodo principe per l'assunzione delle decisioni della rete.

Tale apertura verso organi comuni strutturati secondo il modello corporativo trova ulteriore conferma nel fatto che la stessa disposizione prevede la modificabilità a maggioranza del programma di rete. Diviene quindi probabile, se non necessaria, la disciplina contrattuale di un organo deliberativo.

⁵⁸²CAFAGGI-IAMICELI, *La governance del contratto di rete*, in Cafaggi (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario*, Bologna, 2009, p. 48.

⁵⁸³MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 839.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Ancora, la legge non si limita più ad attribuire all'organo comune il compito di "eseguire" il contratto o fasi dello stesso, bensì di "gestire" tale attività.

Infine, è previsto che, entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, l'organo comune rediga una situazione patrimoniale osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio di esercizio della società per azioni, e la depositi presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove ha sede. Onere, questo, che obbliga l'organo comune a fornire alle imprese aderenti al contratto e ai terzi, una rendicontazione della propria attività gestoria.

La disciplina dell'organo comune e della rete mostra quindi una contraddizione di fondo, che induce a non escludere (e, anzi, a ritenere probabile nella prassi prevalente) l'ipotesi di contratti di rete che, nel disciplinare le funzioni dell'organo comune e, più in generale, del profilo decisionale e gestorio della rete, diano vita ad un'autonoma organizzazione tenuta, come del resto l'organo comune, a «*perseguire l'interesse collettivo della rete [...] in modo da privilegiare l'interesse collettivo della rete su quello dei singoli partecipanti*»⁵⁸⁴.

3.5 Possibile ricostruzione in tema di soggettività e imputazione dei redditi nel contratto di rete

Quanto esposto in precedenza e, soprattutto, il rilievo che il DL 5/2009 attribuisce all'autonomia contrattuale, induce a riproporre anche nel contesto normativo attuale (il quale rimette apparentemente alle sole modalità di iscrizione della rete il compito di distinguere tra reti contratto e reti soggetto) le conclusioni cui parte della dottrina era già giunta in passato.

Per stabilire se il contratto abbia dato origine ad un nuovo soggetto di diritto occorre valutare, caso per caso, se le pattuizioni raggiunte dalle aderenti abbiano dato vita ad un'organizzazione dotata di autonomia gestoria, posto che l'autonomia patrimoniale è chiaramente affermata dal DL 5/2009.

Alla luce della disciplina sopra richiamata, infatti, le parti potrebbero regolare i loro rapporti attraverso accordi che non comportano la creazione di un'autonoma organizzazione. In questo caso, ferma la particolare autonomia patrimoniale riconosciuta al patrimonio destinato da ciascuna aderente al fondo comune, non si potrà considerare la rete autonomo soggetto di diritto.

Per contro, le parti potrebbero dar vita ad una rete riqualificabile come consorzio o come società, sulla base dell'oggetto, del contenuto dell'attività e dei poteri conferiti agli organi⁵⁸⁵. In questa evenienza, peraltro, le precise finalità della rete paiono suggerire una maggiore affinità della rete al modello consortile rispetto a quello partecipativo delle società⁵⁸⁶.

Quando, infine, la rete risulta dotata in concreto degli elementi funzionali e strutturali degli enti collettivi (a partire dalla struttura propriamente corporativa) ma non sia possibile tale riqualificazione, il contratto potrebbe comunque integrare la causa associativa e assumere, quindi, la rilevanza esterna⁵⁸⁷.

⁵⁸⁴ CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 49.

⁵⁸⁵ BIANCA, *Il modello normativo*, cit., p. 60.

⁵⁸⁶ LUPI, *Agevolazioni ai partecipanti*, cit., p. 620. Nello stesso senso GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale*, cit., p. 610.

⁵⁸⁷ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 29; CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete*, cit., p. 595.; MALTONI, *Il contratto di rete*, cit., p. 6 e SCARPA, *La responsabilità patrimoniale*, cit., p. 406.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Vi saranno quindi (i) reti contratto *tout court*, prive di un'organizzazione (ii) reti soggetto perché hanno adempiuto ai prescritti oneri di forma e pubblicità e (iii) reti contratto soggetti “*ex contractu*”, quando dotate (per previsione contrattuale) di un'organizzazione autonoma, con propri poteri decisionali, organi gestori e un fondo patrimoniale autonomo *ex lege*.

Le parti possono quindi creare reti prive di organo comune e/o di un fondo patrimoniale per le quale non paiano sussistano dubbi circa la loro impossibilità a divenire soggetti di diritto. Ma si possono anche immaginare reti dotate di tali elementi i quali, tuttavia, non integrano gli indici necessari per poter qualificare l'accordo quale contratto associativo. In questo caso il fondo patrimoniale dovrebbe essere considerato un fondo operativo costituito per mere esigenze di praticità⁵⁸⁸.

Al contrario, di fronte a contratti in cui le parti si impegnano ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa, istituendo un fondo patrimoniale comune e nominando un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso difficilmente non potrà scorgersi un diverso ed autonomo soggetto (rispetto ai partecipanti)⁵⁸⁹.

Tale ricostruzione, peraltro, consentirebbe maggiore linearità per i redditi derivanti da atti o attività di esecuzione del programma di rete posti in essere utilizzando congiuntamente i beni appartenenti al fondo patrimoniale comune⁵⁹⁰.

Inoltre, ampliando la visuale, si può osservare come una soluzione che favorisca la soggettività dell'organizzazione potrebbe meglio rispondere anche all'esigenza di spostare la tassazione dalle persone alle cose o, secondo un'espressione meglio adatta al fenomeno reticolare, dai “soggetti” al “progetto”⁵⁹¹.

3.6 Segue: rete contratto (con o senza organo comune e fondo patrimoniale)

Quando la rete risulta priva di un'autonoma organizzazione, le fattispecie impositive, poste in essere in esecuzione del programma di rete dall'organo comune, non possono che essere riferite ai singoli partecipanti alla rete, posto il potere di rappresentanza dell'organo comune. Gli atti di esecuzione del programma di rete fanno nascere situazioni giuridiche attive e passive dal punto di vista fiscale che vengono imputate ai singoli partecipanti,

⁵⁸⁸ GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale*, cit., p. 602.

⁵⁸⁹ GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale*, cit., p. 602.

⁵⁹⁰ TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2013, p. 599 il quale la configura come una fattispecie di “impresa collettiva non societaria” richiamando la definizione di impresa esercitata tramite azienda coniugale SESTA, *Manuale di diritto di famiglia*, Padova, 2005, p. 83. Conclude quindi l'Autore per l'unitaria determinazione del reddito di impresa derivante dalla attività comune secondo gli elementi positivi e negativi inerenti alla attività di esecuzione del programma di rete. L'unitaria ed autonoma determinazione del reddito di impresa, con i connessi obblighi formali e strumentali, si accompagnerebbe, tuttavia, ad una imputazione dei risultati di tale attività direttamente in capo ai singoli partecipanti (in base a quanto stabilito nel contratto di rete), con la conseguenza che il reddito (o la perdita) di impresa dovrebbe imputarsi pro-quota ai singoli imprenditori.

⁵⁹¹ CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi*, cit., p. 122 il quale efficacemente osserva come «la disciplina del contratto di rete richiede uno spostamento di attenzione dal tema della soggettività a quello del progetto. Il contratto di rete è, o dovrebbe essere, uno strumento per la realizzazione di un progetto di collaborazione tra imprese. La centralità del progetto emerge sul piano civilistico della normativa e dalle pressioni ma dovrebbe anche riflettere l'impostazione tributaria e quella del finanziamento. Purtroppo il sistema è ancora concettualmente definito intorno alla soggettività (o alla sua assenza) e dunque spesso subordina molte caratteristiche utili alla gestione di progetti collettivi alla presenza del requisito della soggettività ed alla costituzione di un ente».

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

tendenzialmente in rapporto alla loro partecipazione (ossia ai diritti ed agli obblighi enunciati nel contratto di rete)⁵⁹².

In via di principio, infatti, la titolarità delle situazioni giuridiche rimane individuale dei singoli partecipanti, sebbene l'organo comune possa esercitare una rappresentanza unitaria nei confronti dei terzi. Nella rete priva di soggettività giuridica, infatti, il fondo comune - laddove esistente - costituisce un complesso di beni e diritti destinato alla realizzazione del programma comune di rete e i rapporti tra gli imprenditori partecipanti al contratto di rete e l'organo comune sono riconducibili alla figura del mandato con rappresentanza.

Così, se il soggetto designato a svolgere l'ufficio di organo comune agisce in veste di mandatario con rappresentanza dei contraenti gli effetti giuridici degli atti prodotti si producono direttamente nelle sfere individuali dei singoli rappresentati.

In sostanza, la spendita del nome dei singoli soggetti rappresentati dall'organo comune rende possibile la diretta imputazione delle operazioni compiute ai singoli partecipanti. Ai fini fiscali, l'imputazione delle singole operazioni direttamente alle imprese partecipanti si traduce nell'obbligo di fatturare da parte di queste ultime ed a queste ultime, rispettivamente, le operazioni attive e passive poste in essere dall'organo comune.

Per i beni acquistati ed i servizi ricevuti nell'esecuzione del programma di rete, il fornitore deve, pertanto, emettere tante fatture quanti sono i partecipanti rappresentati dall'organo comune, intestate a ciascuno di essi e con l'indicazione della parte di prezzo ad essi imputabile. Specularmente, per le vendite e le prestazioni di servizi effettuate dall'organo comune, ciascun partecipante deve emettere fattura al cliente per la quota parte del prezzo a sé imputabile.

A conclusioni pressoché identiche si giunge anche con riferimento alle ipotesi in cui l'organo agisce senza spendere il nome delle rappresentante. Ciò, in particolare, si verifica quanto l'attività svolta è di mera intermediazione o coordinamento delle attività e quest'ultima è comunque riconducibile alle mandanti⁵⁹³.

Sono, invece, imputabili in capo all'organo le provvigioni o i corrispettivi specifici ricevuti dalle imprese per lo svolgimento dell'attività di intermediazione, rappresentanza e coordinamento.

In sintesi, quindi, le operazioni e gli atti compiuti dall'organo comune non possono che essere riferiti ai singoli partecipanti⁵⁹⁴.

⁵⁹² TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti*, cit., p. 602.

⁵⁹³ Contra l'A.F. nella Circ. 20/E del 18 giugno 2013, secondo la quale «gli atti posti in essere dall'«impresa capofila» o dalle singole imprese che operano senza rappresentanza non comportano alcun effetto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto. In tale ipotesi, infatti, qualora trattasi di atti esecutivi di singole parti o fasi del contratto di rete, la singola impresa o l'eventuale «capofila» dovrà «ribaltare» i costi ed i ricavi ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese. Ciascuna impresa aderente alla rete, pertanto, farà concorrere alla formazione del proprio risultato di periodo i costi che ha sostenuto e i ricavi che ha realizzato per l'attuazione del programma di rete, a prescindere dall'esistenza o meno di un organo comune dotato di poteri di rappresentanza. Ne deriva che, ai fini fiscali, i costi ed i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete saranno deducibili o imponibili dai singoli partecipanti secondo le regole impositive fissate dal testo unico ed andranno indicati nella dichiarazione degli stessi».

⁵⁹⁴ TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti*, cit., p. 602 e successivamente TASSANI, *Profili fiscali*, cit., p. 593.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Laddove venga costituito il fondo patrimoniale, benché definito dalla legge «comune» pare corretto ritenere che ciascuna aderente mantenga la titolarità del patrimonio che la legge qualifica, in modo improprio, “conferito”.

In sostanza, i beni e servizi “conferiti” nel fondo comune in realtà rimangono soggettivamente riferibili alla singola impresa partecipante, sicché le operazioni concernenti tali beni (o eventuali redditi da esso derivanti⁵⁹⁵) generano fattispecie impositivi solo in capo alla singola aderente⁵⁹⁶.

Il fondo patrimoniale comune costituisce, quindi, un’ipotesi normativa di patrimonio autonomo, da intendersi quale somma dei patrimoni separati appartenenti alle imprese partecipanti e la cui separazione è subordinata alla realizzazione della destinazione all’accrescimento e all’innovatività del programma di rete⁵⁹⁷.

Trattandosi di operazioni meramente patrimoniali, non vi sono fattispecie traslative o, comunque, realizzative, non trovando quindi applicazione il secondo comma dell’art. 9 del TUIR: l’apporto di beni e servizi non determina il venir meno della titolarità giuridica da parte dell’imprenditore, con inconfigurabilità della fattispecie di destinazione a finalità estranee, anche perché il solo vincolo di destinazione realizzato sul patrimonio separato risulta inerente e strumentale rispetto alla singola attività imprenditoriale. Per quanto attiene poi la quota individuale di deduzione del costo sostenuto o di imputazione del ricavo percepito, per determinare la stessa occorre fare riferimento alle indicazioni del contratto di rete, nella parte in cui specifica i diritti ed i doveri dei singoli partecipanti e, verosimilmente sarà proporzionale agli apporti effettuati⁵⁹⁸.

3.7 Segue: rete soggetto iscritto e rete soggetto “ex contractu”

Quando si rinviene nel contratto di rete un’autonoma attività programmata e disciplinata a livello contrattuale, con un fondo patrimoniale ed un organo autonomo dedicati, è possibile ricostruire quella attività organizzata in comune in un ente collettivo soggetto passivo IRES⁵⁹⁹.

Del resto, in caso di attività svolte in comune, la soggettività della rete consente di evitare «*paradossali assunzioni multiple e collaboratori a fettine derivanti dalla necessità di spezzettare le fatture da imputare pro quota tra tutti i partecipanti alla rete*»⁶⁰⁰.

⁵⁹⁵ Merita di essere evidenziato al riguardo che l’A.F., nella Circ. 20/E del 18 giugno 2013, ha cura di soffermarsi sul caso specifico costituito dal conto corrente acceso con il codice fiscale della rete. In tal caso gli interessi attivi sono riferibili pro quota a ciascuna impresa partecipante in proporzione ai “conferimenti” effettuati ovvero al diverso criterio indicato nel contratto direte e, conseguentemente, le ritenute operate dalla banca sui medesimi interessi sono di competenza delle singole imprese partecipanti in base ai suddetti criteri di ripartizione.

⁵⁹⁶ In questo senso TASSANI, *Profili fiscali*, cit., p. 588.

⁵⁹⁷ È tale destinazione che segna il limite dell’operatività e quindi della meritevolezza dello scopo del programma di rete che giustifica lo specifico regime di autonomia patrimoniale e che segna i confini di un’operazione che altrimenti sarebbe sicuramente anticoncorrenziale (BIANCA, *Il modello normativo*, cit., p. 55).

⁵⁹⁸ TASSANI, *Profili fiscali*, cit., p. 593, il quale indica come esempi il caso di prestazioni eseguite da professionisti per consulenze relative ad un progetto comune di *marketing*, che costituisce il programma della rete, oppure consulenze rese dalla rete a soggetti terzi, l’acquisto da parte dell’organo comune di beni strumentali da utilizzare nello svolgimento del progetto di rete o ad eventuali cessioni di beni, in precedenza acquistati o conferiti oppure prodotti dall’attività svolta in comune. L’impiego di tali beni - conclude l’Autore - potrà altresì condurre a situazioni di comproprietà di beni e di diritti che come tale devono essere considerati fiscalmente.

⁵⁹⁹ In senso analogo, ma più restrittivo, TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti*, cit., p. 602.

⁶⁰⁰ LUPI, *Agevolazioni ai partecipanti*, p. 620.

Una volta superato l'ostacolo della configurabilità di un soggetto passivo, non pare si pongano rilevanti problemi tributari, in quanto trova applicazione la disciplina ordinaria dei soggetti passivi IRES.

Segnatamente, si applica la disciplina prevista per gli enti commerciali ovvero per gli enti non commerciali a seconda che la rete abbia o meno, come oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di un'attività commerciale⁶⁰¹.

I rapporti tra le imprese partecipanti e la rete, devono essere considerati rapporti di natura partecipativa analoghi a quelli esistenti tra soci e società: con il conferimento al fondo patrimoniale della rete-soggetto, quindi, l'impresa aderente assume lo *status* di partecipante. La contribuzione al fondo patrimoniale da parte delle imprese aderenti al contratto di rete comune è trattata quale "partecipazione" alla rete soggetto che rileva, al pari dei conferimenti in società, sia contabilmente che fiscalmente. I conferimenti iniziali, nonché gli ulteriori eventuali contributi successivi, che ciascuna impresa partecipante si impegna a versare al fondo patrimoniale comune, costituiscono poi un apporto di capitale proprio in un nuovo soggetto⁶⁰².

I conferimenti iniziali e gli eventuali contributi successivi che i partecipanti si obbligano a versare al fondo sono assimilati, ai fini fiscali, ai conferimenti ed agli apporti in società, con applicazione dell'art. 9, ultimo comma, TUIR che equipara alla cessione a titolo oneroso tale operazione. Eventuali remunerazioni spettanti ai singoli imprenditori costituiscono «*utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio*» dei soggetti IRES e, come tali, soggetti alla disciplina di cui agli artt. 59 o 89 del TUIR⁶⁰³.

Considerata la maggiore affinità della rete rispetto al consorzio, occorre poi distinguere tra conferimenti destinati a costituire la dotazione patrimoniale stabile dell'organo comune e quelli che, in realtà, sono destinati a coprirne i costi. Quest'ultimi non assumono natura patrimoniale-partecipativa, bensì reddituale, sia per le aderenti che per il soggetto rete.

In conclusione, quindi, anche a fronte di numerose modifiche normative, pare doversi confermare il giudizio che autorevole dottrina ha espresso con riferimento all'originaria formulazione del contratto di rete, quando, peraltro, ancora non erano state introdotte agevolazioni fiscali: «*dovrebbe essere di volta in volta cura dei soggetti contraenti accertare - e potrebbe non trattarsi affatto di una facile opera - quale sia il corretto regime da applicare, ai fini delle imposte sul reddito, alla rete, con particolare riguardo ad una sua autonoma soggettività passiva. [...] le incertezze che connotano l'istituto sotto il profilo civilistico e la probabilmente eccessiva flessibilità dello strumento contrattuale fanno sì che nessuna conclusione certa possa attualmente assumersi sul loro regime tributario. Fatto, questo, che certamente non costituisce di per sé un incentivo alla loro costituzione*»⁶⁰⁴.

⁶⁰¹TASSANI, *Profili fiscali*, p. 579, il quale osserva come, a tal fine, il contratto di rete - quale negozio giuridico avente una portata costitutiva e di regolamentazione dell'agire del soggetto - possa essere considerato alla stregua di uno statuto e di un atto costitutivo.

⁶⁰²Circ. 20/E del 18 giugno 2013

⁶⁰³TASSANI, *Profili fiscali*, p. 579.

⁶⁰⁴SALVINI, *Le reti di imprese*, cit., p. 15.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

CAPITOLO III

AGEVOLAZIONI FISCALI A FAVORE DELLA COLLABORAZIONE TRA IMPRESE

SOMMARIO:

1. I limiti costituzionali e comunitari - 1.1 Le agevolazioni tributarie - 1.2 I limiti costituzionali - 1.3 I limiti comunitari - 1.4 Segue: il principio di non discriminazione - 1.5 Segue: il divieto di aiuti di Stato incompatibili - **2. Le politiche europee di sostegno alle PMI ed alla innovazione** - 2.1 I *cluster* - 2.2 Le PMI - 2.3 Ricerca, sviluppo e innovazione (RSI) - **3. Le agevolazioni fiscali a favore delle aggregazioni tra imprese** - 3.1 Trasparenza fiscale delle società di capitali - 3.2 Le agevolazioni per i consorzi - 3.3 I distretti produttivi - 3.4 Segue: la tassazione di distretto (o consolidata) - 3.5 Segue: la tassazione unitaria e la tassazione concordata (unitaria e individuale) - 3.6 Le agevolazioni “temporanee” per le aggregazioni tra imprese - **4. In particolare: le agevolazioni fiscali per il contratto di rete** - 4.1 Le agevolazioni fiscali per le imprese che aderiscono ad un contratto di rete - 4.2 Le agevolazioni a favore del contratto di rete e il divieto di aiuti di Stato - 4.3 Osservazioni conclusive

1. I limiti costituzionali e comunitari

1.1 Le agevolazioni tributarie

Il fenomeno impositivo reddituale si compone di disposizioni che disciplinano l'imposizione nella sua finalità caratteristica, costituita dall'acquisizione di risorse per il finanziamento della spesa pubblica e norme che, invece, introducono elementi “negativi” nel prelievo, quali agevolazioni, esenzioni ed esclusioni.

In passato, l'atteggiamento della dottrina tributaristica rispetto a questi ultimi è stato di forte svalorizzazione, derivante dal convincimento che la materia tributaria attenesse ai soli aspetti “impositivi” in senso stretto⁶⁰⁵.

Recentemente, tuttavia, l'attenzione verso tali fenomeni è tornata viva in quanto è stata superata la logica liberistica della fiscalità neutrale e si è tornati a concepire il Fisco quale strumento idoneo ad orientare azioni e comportamenti dei singoli, così da assumere il ruolo di leva ed acceleratore di determinate scelte elaborate in sede politica⁶⁰⁶.

Lo Stato, invero, per intervenire nella sfera economica per l'attuazione di fini sociali di interesse pubblico, adopera il diritto tributario per incoraggiare, stimolare o promuovere “a fare” determinate attività che sono ritenute dallo Stato “interventore” - a preferenza di altre ugualmente permesse - desiderabili o meritevoli. In tali casi, il tributo esplica una funzione che è extrafiscale e specificamente promozionale: il legislatore realizza trattamenti legislativi tributari discriminanti favorevoli, che sottraggono determinati contribuenti e/o date attività e beni alla normale applicazione del tributo⁶⁰⁷.

⁶⁰⁵BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir., agg.*, V, 2002, p. 48 e su *Rass. trib.*, 2, 2002, p. 421.

⁶⁰⁶COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012, p.1.

⁶⁰⁷INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in Ingrosso-Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 55.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

L'agevolazione fiscale ha infatti una finalità essenzialmente incentivante, alla luce della quale essa ben potrebbe essere surrogata da incentivi quali sovvenzioni e contributi in denaro. Valorizzando il profilo funzionale delle agevolazioni fiscali si può affermare che queste consistono, in definitiva, in una "spesa fiscale", che utilizza strumentalmente la disciplina del prelievo tributario per concedere, in forma diretta e non mediata da provvedimenti, sovvenzioni che sarebbe del tutto indifferente disporre in forme non tributarie, mediante contributi e simili erogazioni pubbliche⁶⁰⁸.

Secondo una logica che si colloca nella più ampia teoria della funzionalizzazione del diritto⁶⁰⁹, il legislatore può quindi ricorrere all'uso di agevolazioni per perseguire finalità anche diverse rispetto a quella tipica dell'acquisizione di risorse per il finanziamento della spesa pubblica.

Il termine "agevolazioni", in questo quadro, viene ad identificare non solo le ipotesi di una minore imposizione⁶¹⁰, ma anche tutte quelle forme di beneficio concesse ad un contribuente, comprese le esenzioni o esclusioni da imposizione e le semplificazioni di tipo procedurale⁶¹¹.

Da questa nozione devono per contro ritenersi escluse le deroghe al regime fiscale ordinario che trovano la propria giustificazione nella natura o nella struttura del sistema individuato o dai principi informatori basilari del sistema stesso, come previsto, ad esempio, in tema di tassazione di utili da partecipazione, ove si prevede l'esenzione dei dividendi distribuiti ai soci ed enti commerciali per evitare il fenomeno della doppia imposizione economica⁶¹².

Il ricorrente uso della disciplina tributaria quale strumento per incentivare determinate scelte economiche trova conferma negli interventi normativi in tema di aggregazioni tra imprese, ritenute queste ultime modelli organizzativi meritevoli perché capaci di aumentare la competitività delle imprese che vi aderiscono e, in ultima analisi, di favorire l'economia nazionale nel suo complesso.

Queste misure di aiuto, sebbene accomunate dal medesimo obiettivo e dalla medesima natura, si strutturano secondo modalità tecniche estremamente differenti tra loro: si va dalla deducibilità dei contributi associativi alla sospensione d'imposta degli utili destinati a finanziarie attività riconducibili all'oggetto sociale dell'organismo aggregativo; dalla possibilità per le imprese di aderire alla disciplina del consolidato anche al di fuori del modello partecipativo tipico del gruppo all'attribuzione di rilevanza fiscale ai differenziali conseguenti alla definitiva integrazione fra soggetti coinvolti, sino al mero differimento temporale dell'imposta dovuta tramite creazione di un apposito fondo⁶¹³.

Le agevolazioni introdotte in tema di *corporate joint ventures*, distretti, contratti di rete, consorzi, aggregazioni, ecc. risultano dirette ad incentivare le forme di aggregazione tra

⁶⁰⁸LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo I, Padova, 1994, p. 403 e LA ROSA, *Esenzioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, p. 568. Si vedano anche FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1525 e PACE, *Le agevolazioni fiscali e gli schemi di attuazione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 6, 2011, p. 1540.

⁶⁰⁹Sulla quale v., per tutti, BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione*, Roma-Bari, 2007, *passim*.

⁶¹⁰MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1987, p. 74; LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 401.

⁶¹¹FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 15; D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nss. Dig. It.*, Appendice I, 1980, p. 153.

⁶¹²COPPOLA, *Il fisco come leva*, cit., p. 117.

⁶¹³MELIS, *Le agevolazioni tributarie finalizzate all'aggregazione delle imprese e il contratto di rete: alcune considerazioni*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 567.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

imprese al fine di indirizzare l'attività economica verso una dimensione ottimale, che - garantendo maggiore competitività all'impresa - dovrebbe, a sua volta, assicurare benefici diffusi, oltre che alle imprese beneficiarie, anche ai consumatori, ai lavoratori ed ai risparmiatori, e, dunque, in ultima analisi, all'economia nel suo complesso⁶¹⁴.

Nel fare ciò il legislatore, tuttavia, incontra il limite rappresentato dalle norme costituzionali al quale si aggiungono i vincoli imposti dall'adesione all'Unione Europea, che hanno peraltro acquisito una certa prevalenza sui primi⁶¹⁵.

1.2 I limiti costituzionali

Quanto al profilo della legittimità costituzionale, discussa è la valenza del principio di riserva di legge in materia tributaria sulla considerazione che le agevolazioni non sono "impositive" in senso proprio ma rappresentano aspetti "negativi" del prelievo.

Ciononostante prevalente è la tendenza dottrinale a considerare anche le agevolazioni come parte integrante del sistema tributario. Nel concedere agevolazioni, quindi, il legislatore è tenuto al rispetto della riserva di legge, ferma in ogni caso la natura relativa di quest'ultima, che consente quindi una competenza concorrente degli atti secondari, purché legittimati da una sufficiente delimitazione degli ambiti del prelievo da parte dello strumento normativo primario⁶¹⁶.

Discussa è anche l'applicabilità del principio di capacità contributiva alle agevolazioni fiscali. Ad orientamenti che escludono un'implicazione dell'art. 53 Cost. in relazione alle disposizioni agevolative⁶¹⁷ si contrappone una parte della dottrina la quale ritiene che la norma agevolativa debba trovare una giustificazione in una ridotta capacità contributiva evidenziata dalla fattispecie agevolata⁶¹⁸. Oggi, ad ogni modo, la dottrina maggioritaria ritiene che una tassazione minore possa essere concessa anche a situazioni idonee ad esprimere la medesima capacità contributiva⁶¹⁹, purché la finalità perseguita trovi legittimazione in un'altra disposizione costituzionale: la disciplina agevolativa, in quanto derogatoria del dovere di contribuire alle spese pubbliche, deve trovare copertura in altri principi costituzionali equiordinati a quello di capacità contributiva di cui all'art. 53⁶²⁰.

⁶¹⁴VOTTO, *I profili soggettivi del cd. bonus aggregazioni: considerazioni sistematiche e aspetti problematici*, in *Rass. trib.*, 2, 2010, p. 469.

⁶¹⁵DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, p. 19; MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 2004, I, p. 1083; GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in Di Pietro (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, p. 408.

⁶¹⁶In questi termini BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni, cit.*, p. 421. Nello stesso senso FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, s.d.ma., 1966, pag. 109, nota 60; MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, cit.*, p. 73; LA ROSA, *Esenzioni, cit.*, p. 567; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali, cit.*, p. 125.

⁶¹⁷LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie, cit.*, p. 41; FEDELE, *Profilo dell'imposta, cit.*, nt. 60.

⁶¹⁸MOSCHETTI, *Profili generali*, in Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 42 e MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, cit.*, p. 74.

⁶¹⁹FICHERA, *Le agevolazioni fiscali, cit.*, p. 160.

⁶²⁰MICHEL, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, p. 31; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 21.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

In ogni caso, anche laddove venga perseguito un fine extrafiscale attraverso lo strumento impositivo, la misura agevolativa è comunque tenuta al rispetto del principio di ragionevolezza⁶²¹.

Al riguardo, la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha tuttavia adottato un atteggiamento fortemente prudenziale, in quanto, da un lato, si sofferma sui caratteri oggettivi delle fattispecie messe a confronto e sulla *ratio legis* delle norme tributarie per affermare la non comparabilità delle situazioni di cui si lamenta la discriminazione e, dall'altro, afferma ripetutamente la sussistenza di un'area di discrezionalità del legislatore in merito alla definizione delle fattispecie di agevolazione tributaria sindacabile in sede di giudizio di legittimità solo per macroscopiche deviazioni rispetto al parametro di ragionevolezza⁶²².

In sostanza, quindi, l'orientamento prevalente ritiene che le motivazioni extrafiscali possano giustificare il trattamento di favore nei confronti di una fattispecie che pure evidenzia una capacità contributiva non minore di quelle tassate in modo ordinario, ferma restando la necessità di verificare la ragionevolezza e l'equità del trattamento di favore *ex art. 3 Cost.*⁶²³

Quanto al tema specifico delle agevolazioni fiscali per le aggregazioni interimprenditoriali non si rinvencono pronunce giurisprudenziali che affrontano la questione⁶²⁴.

Come correttamente rilevato in dottrina⁶²⁵, la giurisprudenza costituzionale risulta molto limitata in quanto l'Amministrazione per prassi non solleva questioni di legittimità, il contribuente non ha interesse a formulare eccezioni che potrebbero comportare la caducazione di norme che lo favoriscono, ed il giudice molto raramente si attiva per rimettere questioni alla Corte, stante il difetto di rilevanza, atteso che, in genere, la controversia da decidere non tenderà a mettere in discussione la legittimità costituzionale dell'agevolazione. Normalmente, quindi, rispetto alle disposizioni agevolative, la Corte costituzionale è chiamata a pronunciare sentenze additive, volte ad ampliare l'ambito di applicazione del trattamento di favore, estendendolo a casi ulteriori, non previsti.

Ciononostante, può risultare utile richiamare un orientamento sia costituzionale che di legittimità il quale ha ricondotto taluni provvedimenti (non fiscali) - volti a favorire il raggiungimento, da parte di talune aziende, delle dimensioni ritenute ottimali rispetto al mercato nel quale operano - alle finalità di indirizzo e coordinamento a fini sociali dell'iniziativa economica privata di cui all'art. 41, co. 3, Cost.

Invero, in tema di diritto di prelazione sui fondi, si legge nelle sentenze della giurisprudenza costituzionale che la relativa disciplina, «*in coerenza col sistema emergente dagli artt. 41, 42, 44 e 47 Cost., abbia creato uno “statuto proprietario differenziato”, che si incentra non solo sul divieto di frazionamento delle unità poderali costituite dagli enti di riforma fondiaria, ma anche sull'esigenza, conseguita al processo d'industrializzazione dell'agricoltura sopravvenuto dopo il 1950, di un loro accorpamento al fine della conservazione delle aziende con dimensioni ottimali [...]. Donde la preferenza accordata, in*

⁶²¹ Cfr. ANTONINI, *La soggettività*, cit., p. 383; LA ROSA, *Esenzioni*, cit., p. 567; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 164; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 41.

⁶²² In questi termini BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, p. 120; BORIA, *Diritto Tributario europeo*, Milano, 2005, p. 25.

⁶²³ DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 26.

⁶²⁴ VIOTTO, *I profili soggettivi*, cit., p. 469.

⁶²⁵ DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 33 e BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni*, cit., p. 421. Sul tema v. anche PACE, *L'incidente di costituzionalità nelle liti sulle agevolazioni fiscali: profili processuali*, in *Rass. trib.*, I, 2007, p. 25.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

sede di prelazione, ai coltivatori diretti proprietari confinanti dei fondi di riforma oggetto di alienazione, i quali - è il caso di aggiungere - hanno preso parte all'opera pubblica di redenzione del latifondo, sopportandone i relativi oneri, obblighi e sacrifici»⁶²⁶.

Tale pronuncia, benché strettamente legata al particolare tema affrontato, mostra come le norme costituzionali in tema di proprietà e di libera iniziativa economica forniscano una copertura costituzionale a quei provvedimenti legislativi diretti a favorire l'accorpamento o, più in generale, forme di aggregazione e di collaborazione tra imprese in quanto funzionali alla creazione di un sistema produttivo di maggiori dimensioni, più adatto al mercato nel quale le stesse imprese aderenti operano.

Questa interpretazione del testo costituzionale, del resto, pare confermata anche in una successiva pronuncia dei giudici di legittimità, i quali, chiamati a pronunciarsi su un contratto di affiliazione, hanno affermato che tale contratto «è espressione proprio del principio di libertà di iniziativa economica privata garantito dall'art. 1322 cod. civ. ed ancor prima dal menzionato precetto dell'art. 41 Cost.; il quale consente e tutela l'aggregazione, l'affiliazione e comunque, la collaborazione commerciale tra imprese»⁶²⁷.

In base all'art. 41, co. 3, Cost lo Stato può quindi indirizzare mediante incentivi fiscali (senza cioè “costringere” i soggetti ad aggregarsi)⁶²⁸, l'attività economica degli imprenditori verso situazioni di maggiore efficienza produttiva e competitività.

1.3 I limiti comunitari

Il diritto comunitario si occupa della fiscalità nei soli limiti in cui essa costituisce un ostacolo al raggiungimento dei fini posti dai Trattati, all'uopo incidendo sugli ordinamenti tributari nazionali⁶²⁹.

Sono infatti vietati dazi doganali, restrizioni quantitative all'entrata e all'uscita delle merci e tutte le altre misure di effetto equivalente. Vaste aree della fiscalità nazionale sono poi direttamente modellate dal diritto comunitario che incide sulla struttura e sulla funzione dei diversi tributi mediante l'armonizzazione e il riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri⁶³⁰.

Inoltre, la libertà del legislatore nazionale incontra i limiti derivanti dal principio di non discriminazione e dal divieto di aiuti di Stato⁶³¹: con il primo principio, si impone agli Stati membri di “guardare all'esterno” per verificare se una norma neghi, o renda comunque più difficile o soltanto più oneroso l'esercizio di una delle libertà del Trattato⁶³². Il divieto di aiuti

⁶²⁶ Corte cost. 27 dicembre 1996, n. 420. In senso conforme Corte cost. 17 aprile 1985, n. 103 e 30 maggio 1991, n. 233.

⁶²⁷ Cass. 20 giugno 2000, n. 8376.

⁶²⁸ MELIS, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 401; VIOTTO, *I profili soggettivi*, cit., p. 469.

⁶²⁹ Cfr., per tutti, BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 369.

⁶³⁰ DEL FEDERICO, *A agevolazioni fiscali*, cit., p. 30.

⁶³¹ *Ex multis*, GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 6bis, 2003, 2282; FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia europea e alla decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003, 2262; MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 565, e, sui profili procedurali, DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010 e TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3665.

⁶³² In materia tributaria si veda, tra le altre, la sentenza della Corte di Giustizia 12 dicembre 2002, causa C-324/2000, *Lankhorst*, che afferma l'illegittimità delle norme in tema di contrasto alla capitalizzazione sottile in quanto discriminano i soci non residenti, pubblicata in *Rass. trib.*, 2003, p. 2159, con nota di PIZZITOLA, *La*

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

di Stato obbliga invece gli Stati a “guardarsi dentro” per verificare se una data normativa si discosti dai principi generali dell’ordinamento e, favorendo una ristretta cerchia di operatori economici, alteri la concorrenza⁶³³.

1.4 Segue: il principio di non discriminazione

In via generale il Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE), agli artt. 49, 56, 63 e 110⁶³⁴, impone agli Stati membri il principio di non discriminazione, in base al quale non può essere previsto un differente trattamento nella circolazione di persone, beni e servizi in ragione della loro nazionalità o provenienza.

Secondo la Corte di Giustizia benché la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nella competenza della Comunità, l’esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal rispetto del diritto comunitario e, segnatamente, del principio di non discriminazione⁶³⁵. Quest’ultimo, quindi, vieta agli Stati membri di riservare un trattamento fiscale diversificato alle persone, alle merci, ai servizi ed ai capitali in base alla loro nazionalità o alla loro provenienza⁶³⁶.

Quanto al concetto di “discriminazione”, in essa rientrano non solo le situazioni in cui una fattispecie sia disciplinata da una normativa diversa da un’altra fattispecie analoga alla prima, ma anche quando le due, pur essendo diverse, ricevono la medesima disciplina. Sono poi vietate le discriminazioni palesi perché determinate in base alla cittadinanza, ma anche quelle indirette, ovverosia discriminazioni dissimulate che, fondandosi su altri criteri di distinzione, pervengano in effetti al medesimo risultato⁶³⁷. È altresì vietata la discriminazione inversa o cd. “a rovescio” che ricorre quando gli Stati membri negano vantaggi ai propri cittadini, che, godendo dei diritti e delle libertà del trattato, operano in un altro Paese⁶³⁸.

Segnatamente la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha indicato come discriminanti misure che stabiliscono un trattamento discriminatorio basato sulla nazionalità e la cittadina

capitalizzazione sottile tra salvaguardia della tax jurisdiction domestica e discriminazione rispetto ai non residenti: profili comparatistica e domestici e in *Dir. prat. trib. int.*, 2003, p. 914, con nota di PICIOCCI, *Legittimità della normativa in materia di limitazione alla disciplina degli interessi nelle operazioni di finanziamento internazionale in base ai principi sanciti dalla Corte di Giustizia CE*, e in *Giur. imp.*, 2003, p. 719, con nota di MORELLI, *Le thin capitalization rules al vaglio della Corte di Giustizia: la crisi del modello europeo ispiratore della riforma italiana*. Più in generale, sulla rilevanza delle sentenze della Corte di Giustizia in materia fiscale v. BASILAVECCHIA, *L’influenza delle interpretazioni della corte di Giustizia*, in *GT*, 1, 2008, p. 46.

⁶³³ In questi termini RASI, *I confini della nozione*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 91. Sul punto v. anche GALLO, *Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell’ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 6bis, 2003, p. 2271.

⁶³⁴ Analogamente a quanto precedentemente previsto dagli artt. 43, 49, 56 e 90.

⁶³⁵ Cfr. Corte di giustizia 1 luglio 1993, Causa C-20/92, *Hubbard*; 14 febbraio 1995, Causa C-279/93, *Schumacker*. In dottrina v., *ex multis*, PISTONE, *Discriminazioni fiscali nell’accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario (Corte di giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C-88/01, Commissione c. Repubblica Italiana)*, in *Aedon, riv. quadr. on line art. e dir.*, 2, 2003; AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003, p. 170; MELIS, *Coordinamento fiscale nell’Unione Europea*, in *Enc. dir., agg.*, 2006, Milano, p. 394.

⁶³⁶ MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell’imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1151.

⁶³⁷ Corte di giustizia 17 febbraio 1974, Causa C.152/73, *Sotgiu*.

⁶³⁸ Corte di giustizia 26 gennaio 1993, Causa C-112/91, *Werner*; 27 giugno 1996, Causa C-107/94; 7 febbraio 1979, Causa C-115/78, *Knoors*; 31 marzo 1993, Causa C-19/92, *Kraus*. In dottrina v. PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 1998, p. 612.

dei soggetti o sull'origine della beni⁶³⁹; misure che, utilizzando un criterio neutro, indirettamente riservano un trattamento peggiore alle persone, alle merci, ai servizi ed ai capitali esteri⁶⁴⁰; misure che negano vantaggi ai propri cittadini che producono redditi in un altro Stato membro e ivi risiedono o misure che hanno l'effetto di dissuadere un operatore economico dall'esercitare un'attività lavorativa o effettuare un investimento in un altro Stato membro (cd. restrizioni)⁶⁴¹.

In tema di divieto di discriminazione non viene comunque in rilievo la distinzione tra misure generali e derogatorie che costituisce, invece, requisito necessario per l'applicazione del divieto di aiuti di Stato. Sia i regimi fiscali generali (quali norme sfavorevoli applicabili a tutte le stabili organizzazioni di imprese estere) che quelli derogatori (quali quello che ammette la deducibilità del reddito delle sole spese mediche sostenute nello Stato di residenza) non devono essere applicati in maniera discriminatoria⁶⁴².

1.5 Segue: il divieto di aiuti di Stato incompatibili

Il TFUE dichiara altresì incompatibili con il mercato interno, «*nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*» (art. 107).

Come si può intuire, una misura che favorisce talune imprese o talune produzioni potrebbe farlo anche discriminando le stesse in base alla nazionalità, con la conseguenza di violare entrambi i principi comunitari. La consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia chiarisce al riguardo che le pratiche fiscali discriminatorie non sono sottratte all'applicazione dell'art. 110 TFUE (che ribadisce il principio di non discriminazione) per il fatto di essere qualificate nello stesso tempo come modo di finanziamento di un aiuto statale ai sensi degli artt. 107 e 108 TFUE; invero le due discipline possono trovare applicazione congiunta nei confronti della medesima fattispecie, in quanto, secondo il sistema del trattato, nessun aiuto può essere istituito né autorizzato sotto forma di discriminazione fiscale, da parte di uno Stato membro, nei confronti di prodotti originari di altri Stati membri⁶⁴³.

Occorre così accertare, di volta in volta, la sussistenza delle diverse condizioni per l'applicazione dei divieti in esame: mentre per la violazione del principio di non discriminazione si deve confrontare il trattamento riservato dalla misura (sia essa generale o derogatoria) ad un fattispecie nazionale con quello riservato dalla stessa norma ad una fattispecie comunitaria, nel caso di aiuti di Stato, si deve comparare il trattamento ordinario riservato a talune fattispecie con il trattamento derogatorio riservato ad una cerchia più ristretta delle stesse fattispecie⁶⁴⁴.

⁶³⁹ Corte di giustizia 28 gennaio 1986, Causa 270/83, *Commissione c. Francia* (cd. *Avoir fiscal*).

⁶⁴⁰ Corte di giustizia 17 febbraio 1974, Causa C.152/73, *Sotgiu*.

⁶⁴¹ Corte di giustizia 28 aprile 1998, Causa C-118/96, *Safir*.

⁶⁴² LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1074.

⁶⁴³ Corte di giustizia 27 maggio 1981, Cause riunite C-142-80 e C-143/80, *Essevi e Salengo*.

⁶⁴⁴ Così RASI, *I confini della nozione*, cit., p. 89.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Rientrano nella nozione di “aiuto di Stato” «tutti gli interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri che gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, anche senza essere definite sovvenzioni, ne hanno la medesima natura e producono identici effetti»⁶⁴⁵.

Trattasi di una nozione assai ampia, capace di ricomprendere ogni vantaggio economicamente apprezzabile, indipendentemente dalla forma tecnica e giuridica attraverso cui tale intervento è effettuato. Un'interpretazione ampia di “aiuto” consente peraltro di ricomprendere anche le misure di tipo fiscale in quanto, come detto, esse arrecano alle imprese beneficiarie un vantaggio indiretto, in termini di riduzione della pressione fiscale che altrimenti graverebbe su di loro.

Peraltro, diversamente da quanto osservato con riferimento ai limiti costituzionali, la nozione di aiuto di Stato prescinde del tutto dalla considerazione delle finalità perseguite con le misure adottate dai vari Stati membri, in quanto la tutela della concorrenza assume un ruolo non solo predominante, ma anche esclusivo nell'economia della disposizione⁶⁴⁶.

Il bilanciamento tra l'interesse alla creazione di un mercato concorrenziale e gli eventuali interessi con esso configgenti è stato risolto in via *tranchant* a solo vantaggio del primo, sicché ogni volta in cui un intervento pubblico possa minacciare di modificare la libera dialettica degli operatori sul mercato, tale intervento deve ritenersi vietato⁶⁴⁷. In questo quadro, del resto, devono essere lette le deroghe contenute nei commi 2 e 3 dell'art. 107 TFUE, le quali sono finalizzate a rafforzare il mercato in situazioni in cui si registra un *deficit* di concorrenza⁶⁴⁸.

Tali disposizioni dichiarano compatibili con il mercato interno gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti, gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali e gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania.

Possono poi considerarsi compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello di alcune regioni d'oltremare, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; gli aiuti destinati a

⁶⁴⁵ Corte di giustizia UE 22 novembre 2001, causa C-53/00

⁶⁴⁶ Emblematica la sentenza della Corte di Giustizia 10 gennaio 2006, causa C-222/04, *Cassa di risparmio di Firenze*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, p. 57, con nota di TENORE, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, nella quale la Corte ha chiaramente affermato che le finalità perseguite, benché meritevoli, non rilevano nel diritto comunitario nella misura in cui la disciplina agevolativa determini un'alterazione della concorrenza. Sul punto v. anche MELIS, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 400.

⁶⁴⁷ Si veda, al riguardo, il Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione del 15 dicembre 2006 relativo agli aiuti di Stato di importo minore (cd. *de minimis*). Il regolamento fissa infatti una soglia al di sotto della quale gli aiuti non rientrano più nel campo di applicazione dell'art. 107 e sono pertanto dispensati dalla procedura di notifica di cui al successivo art. 108 TFUE in quanto non in grado di incidere sulla concorrenza. La soglia è ora di €200.000 su un periodo di tre anni.

⁶⁴⁸ Così RASI, *I confini della nozione*, cit., p. 59.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune. Possono infine ritenersi compatibili le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Non tutti gli aiuti, quindi, sono vietati.

Peraltro, indipendentemente dalle peculiari deroghe indicate dalla norma, alcune delimitazioni all'operare del divieto si ricavano dalla stessa definizione di aiuto di Stato vietata contenuta nel primo comma dell'art. 107 TFUE.

Gli aiuti, infatti, devono essere imputabili allo Stato o a risorse statali, beneficiaria deve essere un'impresa o una produzione e, soprattutto, devono essere selettivi, in quanto diretti a favorire soltanto talune imprese o talune produzioni. Non sono quindi vietate le misure rivolte alla generalità degli operatori di un sistema economico (es. rivolte a favorire lo sviluppo del sistema economico complessivo)⁶⁴⁹.

Tali precetti ben possono essere applicati anche agli aiuti "fiscali", che ricorrono quanto ha matrice fiscale l'origine pubblica della misura, la tipologia del vantaggio o la connotazione della selettività⁶⁵⁰.

Quest'ultimo requisito, peraltro, segna la linea di demarcazione tra le misure statali che possono costituire aiuti di Stato e le misure generali che sono espressione della politica fiscale generale di uno Stato membro⁶⁵¹.

Secondo l'interpretazione seguita dalla Commissione, un aiuto selettivo ricorre allorché la misura instauri, a favore di talune imprese dello Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario generalmente applicabile⁶⁵².

Per contro, le misure fiscali a favore di tutti gli agenti economici che operano sul territorio di uno Stato membro sono misure di carattere generale se effettivamente destinate a tutte le imprese su una base di parità di accesso e il loro ambito non è di fatto ridotto, ad esempio, dal potere discrezionale dello Stato nella loro concessione o attraverso altri elementi che ne limitino gli effetti pratici. Non costituiscono del pari aiuto di Stato, purché si applichino indistintamente a tutte le imprese e tutte le produzioni, le misure di pura tecnica fiscale (ad esempio, fissazione della aliquote di imposta, delle regole di deprezzamento e di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite; disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale) e le misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (ad esempio, ricerca e sviluppo, ambiente, formazione, occupazione).

Il fatto che talune imprese o taluni settori beneficino più di altri di alcune di queste misure fiscali non implica necessariamente che dette misure rientrino nel campo di applicazione delle

⁶⁴⁹ FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in Ingresso-Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 385. V. anche Corte di giustizia 6 settembre 2006, Causa C-88/03, *Portogallo C. Commissione*, cd. *Caso Azzorre*, commentata da CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1760 e da FRANSONI, *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 249. Afferma BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 59, che la selettività non si risolve nella mera circostanza che di una misura possano concretamente beneficiare solo alcuni soggetti, quanto piuttosto al fatto che attraverso di essa si perseguano obiettivi singolari e specifici non riconducibili alla logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme.

⁶⁵⁰ DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 30.

⁶⁵¹ GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato*, cit., p. 225.

⁶⁵² Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese n. 98/C 384/03 del 10 dicembre 1998.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

regole di concorrenza in materia di aiuti di Stato. Le misure volte ad alleggerire la pressione fiscale sul lavoro per tutte le imprese hanno un effetto relativamente maggiore per le industrie a forte intensità di manodopera rispetto a quelle a forte intensità di capitale, senza per questo costituire necessariamente un aiuto di Stato. Analogamente, incentivi fiscali per investimenti di carattere ambientale, di ricerca e sviluppo o di formazione favoriscono solo le imprese che compiono tali investimenti, senza costituire per questo necessariamente aiuti di Stato⁶⁵³.

In sostanza, quindi, il principale criterio per applicare l'articolo 107 TUIR ad una misura fiscale è il fatto che tale misura instauri, a favore di talune imprese dello Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario.

Qualora la misura costituisca un'eccezione, si dovrà valutare se questa sia giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, ossia se discenda direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato. A tal fine è necessario operare una distinzione tra due categorie di obiettivi, e cioè tra gli obiettivi assegnati ad un determinato regime fiscale ed esterni ad esso (in particolare, obiettivi sociali o regionali) e gli obiettivi inerenti al sistema tributario stesso.

Così, se tra i principi informatori e basilari del sistema tributario vi è certamente quello della capacità contributiva, esterni ad esso rimangono altri valori e principi, ancorché costituzionalmente tutelati⁶⁵⁴ (salvo che, ovviamente, non perseguano finalità che costituiscono deroghe specifiche al generale principio di incompatibilità degli aiuti).

La dottrina ha tuttavia sollevato perplessità circa la necessità di ricondurre qualunque agevolazione non rispondente ad interessi fiscali all'interno della nozione di aiuti di Stato selettivi.

Così, si è affermato che, quando si tratta di agevolazioni fiscali, il contrasto con il divieto di cui all'art. 107 TFUE si ha solo rispetto ai trattamenti che non sono generali, dove la "generalità" non si riferisce alla possibilità che tutti i contribuenti possano beneficiarne, ma alla necessità che l'agevolazione sia destinata al perseguimento di una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme⁶⁵⁵.

Altra parte della dottrina ha poi evidenziato come deroghe agevolative possano riguardare indistintamente tutte le imprese e produzioni e, quindi, pur mantenendo la caratteristica di trattamenti di favore, non essere selettive ex art. 107 TFUE. Si porta al riguardo l'esempio dell'ammortamento accelerato il quale, sebbene promozionale e derogatorio rispetto a quello ordinario, sarebbe comunque una misura generale e non selettiva⁶⁵⁶.

Si è, tuttavia, giustamente precisato che, non essendo la regola destinata a introdurre regimi diversificati, in quanto prevista per la generalità dei soggetti che applicano la disciplina

⁶⁵³ Secondo la Corte di giustizia 2 luglio 1974, causa 173/73, *Commissione c. Repubblica Italiana*, Racc. 1974, pag. 709, la disciplina sul divieto di aiuti di Stato non distingue gli interventi di cui trattasi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti. In base alla sentenza, il fatto che il provvedimento in causa riporti gli oneri del settore interessato al livello di quelli dei concorrenti negli altri Stati membri non significa dunque che non si tratti di un aiuto. Siffatte divergenze tra i sistemi di imposizione fiscale non possono essere corrette con misure unilaterali destinate alle imprese che più risentono delle disparità tra i sistemi tributari.

⁶⁵⁴ Corte di giustizia, 6 settembre 2006, C-88/03, *Repubblica portoghese c. Commissione*.

⁶⁵⁵ RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1, 2004, p. 225.

⁶⁵⁶ FICHERA, *Le agevolazioni*, cit., p. 232.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

sul reddito d'impresa, essa può essere definita “agevolazione” con riferimento alla finalità perseguita, ma non nel senso di facilitazione di talune imprese rispetto ad altre⁶⁵⁷.

Sono invece contrarie al divieto di aiuti di Stato in quanto selettive le agevolazioni applicabili solo in determinate regioni e territori (cd. selettività regionale)⁶⁵⁸, seppur con taluni distinguo derivanti sempre dal parametro di riferimento, ovverosia dalla “disciplina generale” derogata.

La Corte di Giustizia⁶⁵⁹ ha infatti precisato che è certamente selettiva l'agevolazione a favore di una determinata regione quando adottata dal governo centrale di uno Stato membro in modo “unilaterale”. Al contrario, nel caso in cui tutti gli enti territoriali dello stesso livello possano decidere di modificare l'imposizione (nel caso specifico, l'aliquota dell'imposta) applicabile nel territorio di competenza, l'aiuto non può considerarsi selettivo, in quanto non può prendersi come contesto di riferimento per vagliare la selettività l'intero territorio dello Stato⁶⁶⁰.

⁶⁵⁷ BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni, cit.*, p. 421. Vedi anche ALTIERI, *Competenza del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2339.

⁶⁵⁸ CARINCI, *Autonomia impositiva, cit.*, p. 1783; CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1201; LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regionsiciliana*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1503; COPPOLA, *Il fisco come leva, cit.*, spec. pag. 360.

⁶⁵⁹ Corte di giustizia 6 settembre 2006 C-88/03, *Repubblica portoghese c. Commissione*.

⁶⁶⁰ Sul tema della selettività regionale v. anche Corte di giustizia, 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P. In dottrina FONTANA, *Gli aiuti di stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p. 130; BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. trib.*, 13, 2009, p. 983; MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio”: profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 4, 2009, p. 997; MELIS, *La cd. “fiscalità di vantaggio” nella delega sul federalismo fiscale e gli aiuti di Stato: alcune riflessioni*, in La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 109.

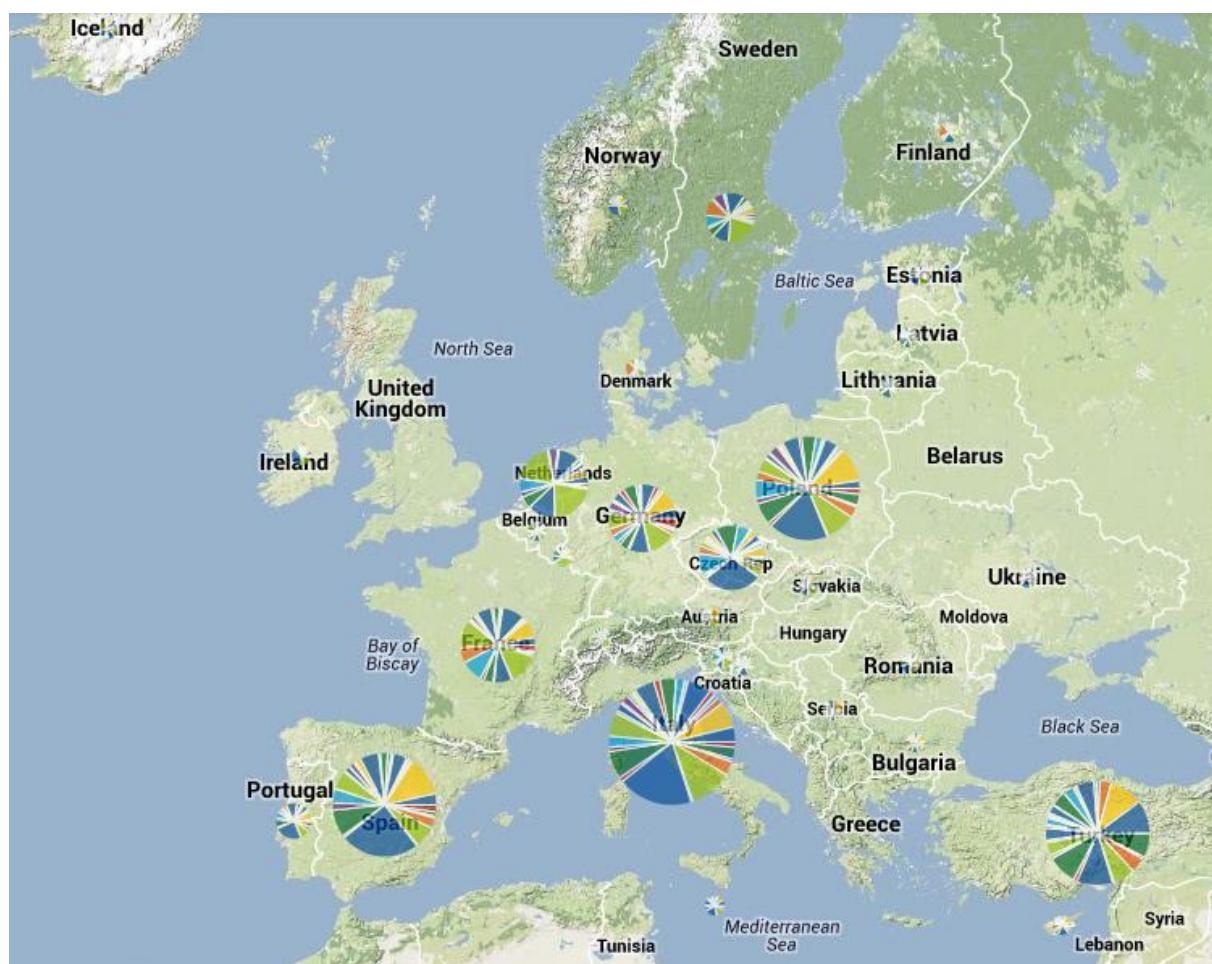
Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

2. Le politiche europee di sostegno alle PMI ed alla innovazione

2.1 I cluster

Come si è visto nel primo capitolo, con la COM(2006) 502 e la COM(2008) 652, l'Unione ha adottato un'ampia strategia di rafforzamento dei *cluster*, in quanto ritenuta una delle priorità per promuovere con successo l'innovazione. I *cluster*, infatti, svolgono un ruolo motore importante per la competitività, l'innovazione e la creazione di posti di lavoro nell'intera UE.

I dati raccolti su scala europea⁶⁶¹ dimostrano, infatti, che il fenomeno dei *cluster* assume un ruolo importante in tutto il panorama europeo. Invero, sebbene lo Stato membro con il maggior numero di imprese impiegate (quantomeno negli *standard sectors*⁶⁶², distinti per colore e individuati dagli “spicchi” dei grafici a torta) sia proprio l'Italia⁶⁶³,



⁶⁶¹ Dati aggiornati al 2011 e tratti dall'Osservatorio sui *cluster* <http://www.clusterobservatory.eu>, sito dal quale sono tratte le immagini riportate in queste pagine.

⁶⁶² Rientrano tra gli *standard sectors*: Aerospace, Agricultural products, Apparel, Automotive, Biotech, Building fixtures, equipment and services, Business services, Chemical products, Construction, Construction materials Distribution, Education and knowledge creation, Entertainment, Farming and animal husbandry, Financial services, Footwear, Furniture, Heavy, Machinery Instruments, IT, Jewellery and precious metals, Leather products, Lighting and electrical equipment, Maritime, Media and publishing, Medical devices, Metal manufacturing, Oil and gas, Paper products, Pharmaceuticals, Plastics, Power generation and transmission, Processed food, Production technology, Sporting, recreational and children's goods, Stone quarries, Telecom, Textiles, Tobacco, Tourism and hospitality, Transportation and logistics.

⁶⁶³ Non risulta tuttavia il numero di imprese impiegate, tra gli altri, nel Regno Unito e in Russia.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

anche gli altri Paesi europei presentano un elevato livello di occupazione in tale contesto organizzativo.



Il numero delle imprese operanti nei *cluster*, confrontato con il numero dei lavoratori impiegati, conferma quindi un dato noto per l'Italia, ovverosia che nei *cluster* operano prevalentemente piccole e medie imprese, con un numero ridotto di dipendenti.

Al tempo stesso, mostra inequivocabilmente come l'Italia non sia il Paese che vi impiega, in Europa, il maggior numero di lavoratori, in valore assoluto. Ciò che giustifica un interesse, non solo nazionale, ma anche europeo, verso il fenomeno.

A giudizio della Commissione, le politiche per i *cluster* (ovverosia gli sforzi politici diretti a sostenerli) possono assumere forme diverse e perseguire differenti obiettivi quali il sostegno industriale, alle PMI, alla ricerca e all'innovazione e possono essere definite come «*organised efforts to increase growth and competitiveness of clusters within a region, involving cluster firms, government and/or the research community*»⁶⁶⁴.

In questo complesso di soggetti, un ruolo cruciale è svolto dall'«organizzazione del *cluster*», ovverosia dall'entità giuridica che lo struttura, lo guida e lo gestisce.

⁶⁶⁴ Definizione tratta da SÖLVELL-LINDQVIST-KETELS, *The Cluster Initiative Greenbook*, Stoccolma, 2003, p. 53.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

(distribuzione sul territorio nazionale delle organizzazioni dei cluster. Gli indicatori blu corrispondono al valore "1")



I *cluster* costituiscono un fenomeno principalmente incentrato sul mercato, che si crea spontaneamente per effetto dei vantaggi concorrenziali naturali che tale modello offre, delle forze del mercato o semplicemente del caso.

Ciononostante, le politiche dedicate ai *cluster* negli Stati membri, in particolare dopo la fine degli anni '90, mostrano come esista un numero crescente di situazioni in cui le politiche pubbliche di lungo periodo, le iniziative delle imprese o delle università e degli istituti di ricerca di alto livello abbiano consentito l'emergere di *cluster* particolarmente forti che agiscono come catalizzatori aiutando a liberare il potenziale economico e scientifico di particolari regioni.

La Commissione ritiene quindi che, per trarre pienamente vantaggio dai *cluster*, l'UE dovrebbe rafforzare oggi la sua assistenza agli Stati membri e alle regioni, al fine di promuovere l'eccellenza a tutti i livelli e incoraggiare la cooperazione in tutta l'UE, in modo da stimolare l'emergere in un maggior numero di *cluster* di livello mondiale.

La Commissione rimette quindi alla Comunità il compito di facilitare gli sforzi effettuati a livello locale e di contribuirvi, in particolare, migliorando le condizioni generali, promuovendo la ricerca, l'eccellenza in materia di formazione e lo spirito imprenditoriale, favorendo migliori collegamenti tra le imprese (in particolare tra le PMI) e il mondo scientifico e incoraggiando l'apprendimento reciproco delle politiche e la cooperazione tra *cluster* in tutta l'UE⁶⁶⁵.

Tale ruolo attivo nel sostegno del fenomeno, tuttavia, non deve pregiudicare e falsare la concorrenza.

Osserva al riguardo la Commissione che, nel quadro del rinnovamento economico, nuovi *cluster* appaiono mentre altri perdono competitività. Questo processo determinato dal mercato è in sé sano e i *cluster* non competitivi né autosufficienti non dovrebbero essere artificialmente mantenuti in vita mediante politiche di sostegno.

Tali *cluster*, in altri termini, non dovrebbero ricevere sovvenzioni che falserebbero la concorrenza, impedendo così l'emergere di nuovi *cluster* competitivi.

Le iniziative in materia di *cluster* dovrebbero quindi essere accuratamente concepite e sostenute da motivazioni molto chiare, basate su un censimento preciso degli interessi delle imprese, delle forze regionali, delle competenze specifiche, dei centri di conoscenza di eccellenza internazionale e delle prospettive del mercato.

Se tali condizioni non sono rispettate è poco probabile che l'iniziativa a favore dei *cluster* abbia successo. La sfida consiste pertanto nell'evitare una proliferazione di iniziative per i *cluster* che presentino poche possibilità di successo a lungo termine.

In questo contesto, gli Orientamenti strategici comunitari 2007-2013 in materia di coesione, adottati dal Consiglio il 6 ottobre 2006, incoraggiano esplicitamente gli Stati membri e le loro regioni a promuovere i *cluster* forti, nel quadro delle loro strategie di riforma economica.

E interessante notare, peraltro, come le esigenze di collaborazione che già si manifestano all'interno dei singoli *cluster* si ripropongano a livello superiore tra diversi *cluster*.

Si osserva infatti che malgrado gli sforzi volti a rafforzare il mercato unico, i *cluster* europei non possono affidarsi solo alle forze agglomeranti naturali per attrarre il talento e altre qualità, come possono fare ad esempio i *cluster* americani. I *cluster* dell'UE possono compensare alcune di queste debolezze creando collegamenti forti con altri *cluster* che offrono forze complementari. Le trasformazioni che caratterizzano l'ambiente economico mondiale rafforzano l'importanza dei collegamenti tra i *cluster*. Così come le imprese internazionalizzano le loro attività, è opportuno che le iniziative di *cluster* e le organizzazioni che le sostengono si internazionalizzino anch'esse.

Come già evidenziato nel primo capitolo con riferimento al rapporto tra distretto industriale e rete di imprese⁶⁶⁶, la Commissione osserva che anche se le imprese dei *cluster* e le organizzazioni sono in concorrenza le une con le altre (in particolare quelle che

⁶⁶⁵ COM(2008)652 def./2.

⁶⁶⁶ IAMICELI, *Dalle reti di imprese, cit.*, p. 5.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

appartengono allo stesso settore di attività), vi sono molte ragioni che giustificano la compresenza di concorrenza e cooperazione. L'eccellenza dei *cluster* può essere ulteriormente rafforzata mediante una cooperazione transnazionale di *cluster* a livello delle imprese. Si può trattare in particolare di uno scambio di conoscenze, di esperienze di mercato e di personale qualificato, di una condivisione dell'accesso ai centri di ricerca e di sperimentazione, o ancora dello sviluppo di servizi nuovi e migliori per le imprese dei *cluster*.

Se queste sono le premesse, la Commissione afferma che la prossima generazione di iniziative comunitarie di *cluster*, «*stimolerà fortemente la cooperazione dei cluster nell'UE in modo sinergico e contribuirà alla creazione di altri cluster di livello mondiale in Europa, in particolare in settori che rappresentano un elevato potenziale di innovazione*», come quelli che sono appoggiati dall'iniziativa sui mercati pilota⁶⁶⁷ e in altri settori come quello marittimo⁶⁶⁸.

Tale nuova politica a favore dei *cluster* si pone, peraltro, in continuità con il quadro normativo europeo in materia di aiuti di Stato il quale riconosce l'utilità potenziale dell'aiuto pubblico autorizzando alcune misure di sostegno mirato per lo sviluppo.

La parte 5.8 ("Aiuti ai poli d'innovazione") della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione⁶⁶⁹ riconosce la possibilità per gli Stati di concedere aiuti all'investimento per la creazione, l'ampliamento e l'animazione di poli di innovazione esclusivamente alla persona giuridica che ne assume la gestione, la quale sarà incaricata di gestire la partecipazione e l'accesso ai locali, impianti e attività del polo. Tali aiuti agli investimenti possono essere concessi per i locali destinati alla formazione e al centro di ricerca, le infrastrutture di ricerca ad accesso aperto (laboratori e centri prove) e le infrastrutture a banda larga.

Aiuti al funzionamento per l'animazione dei poli possono essere concessi alla persona giuridica che gestisce il polo di innovazione purché temporanei e, in generale, decrescenti, in modo da costituire un incentivo affinché i prezzi riflettano i costi con una ragionevole rapidità. In tal caso i costi ammissibili sono i costi per il personale e le spese amministrative inerenti alle attività di marketing per attirare nuove imprese nel polo, gestione delle installazioni del polo ad accesso aperto, organizzazione di programmi di formazione, seminari e conferenze per facilitare la condivisione delle conoscenze e il lavoro in rete tra i membri del polo.

Oltre alla ricerca ed alla innovazione, i *cluster* assumono un ruolo importante anche con specifico riferimento alle PMI.

I *cluster*, infatti, offrono un ambiente fertile affinché le PMI possano innovare e sviluppare collegamenti con grandi imprese e *partner* internazionali. Allo stesso tempo, anche se i *cluster* traggono vantaggio dalla presenza di grandi imprese multinazionali, l'integrazione di PMI dinamiche e innovative è particolarmente importante per aiutare i *cluster* a raggiungere elevati livelli di eccellenza e di innovazione. In questo quadro, le organizzazioni di *cluster* offrono una vasta gamma di servizi su misura di sostegno alle imprese (in particolare alle

⁶⁶⁷ Cfr. COM(2007)860 def. "Mercati pilota: iniziativa per l'Europa".

⁶⁶⁸ Cfr. COM(2007)575 del 10 ottobre 2007 "Libro blu".

⁶⁶⁹ Comunicazione 2006/C 323/01 del 30.12.2006 "Disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione", la cui validità è stata prorogata al 30 giugno 2014 dalla "Comunicazione della Commissione relativa alla proroga dell'applicazione della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" (2013/C 360/01).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

PMI), che completano le forme esistenti di sostegno alle PMI in modo estremamente efficace. Questi servizi comprendono in particolare l'incoraggiamento alla cooperazione tra PMI e tra queste, le imprese più grandi e gli istituti di ricerca, la promozione dei DPI (diritti di proprietà intellettuale) e del trasferimento di tecnologie e il sostegno delle attività di internazionalizzazione⁶⁷⁰.

La recente politica sui *cluster*, in sostanza, fornisce ulteriore impulso alla più consolidata politica di favore verso le piccole e medie imprese e gli investimenti in ricerca, innovazione e sviluppo

2.2 Le PMI

Il Consiglio europeo del marzo 2008 ha espresso un sostegno senza riserve all'iniziativa per rafforzare ulteriormente la crescita e la competitività sostenibili delle PMI. Anche il "Riesame del mercato unico"⁶⁷¹ sottolinea la necessità di ulteriori iniziative per adeguare il mercato unico alle esigenze delle PMI odierne e ottenere risultati migliori e maggiori vantaggi. Infine, l'audizione pubblica e la consultazione *on-line* che hanno preparato lo SBA⁶⁷² hanno confermato la necessità di una vasta iniziativa politica per sprigionare l'intero potenziale delle PMI europee.

Su queste premesse, la Commissione ha dato un impulso decisivo a tale politica mediante la presentazione di uno "Small Business Act" (SBA) per l'Europa⁶⁷³.

Al centro dello SBA c'è la convinzione che un contesto veramente favorevole alle PMI dipenda innanzitutto dal riconoscimento degli imprenditori da parte della società. Il clima generale nella società deve condurre i singoli a considerare attraente la possibilità di avviare una propria impresa e a riconoscere che le PMI danno un contributo sostanziale alla crescita dell'occupazione e alla prosperità economica.

Lo SBA mira perciò a migliorare l'approccio politico globale allo spirito imprenditoriale, ad ancorare irreversibilmente il principio "Pensare anzitutto in piccolo" nei processi decisionali - dalla formulazione delle norme al pubblico servizio - e a promuovere la crescita delle PMI aiutandole ad affrontare i problemi che continuano a ostacolarne lo sviluppo⁶⁷⁴.

Il nome simbolico di "Act" dato all'iniziativa sottolinea la volontà di riconoscere il ruolo centrale delle PMI nell'economia europea e, per la prima volta, di attivare un quadro politico articolato, a livello UE e di singolo Stato membro, grazie a una serie di 10 principi per guidare la formulazione e l'attuazione delle politiche sia a livello UE che degli Stati membri, essenziali per valorizzare le iniziative a livello della UE, creare condizioni di concorrenza paritarie per le PMI e migliorare il contesto giuridico e amministrativo nell'intera UE⁶⁷⁵.

⁶⁷⁰ COM(2008)652 def./2.

⁶⁷¹ COM(2007)724 def. del 20 novembre 2007.

⁶⁷² http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/docs/sba_consultation_report_final.pdf.

⁶⁷³ COM(2008)394 def./2. Si veda anche la COM(2011)78 def. "Riesame dello "Small Business Act" per l'Europa", la quale fa il punto sull'attuazione dello SBA e analizza i nuovi bisogni delle PMI che operano nell'attuale contesto economico.

⁶⁷⁴ Il nostro ordinamento si è mostrato sensibile alle indicazioni contenute nello SBA come testimonia la recente approvazione dello Statuto delle imprese, l. 11 novembre 2011, n. 265. Sul punto v. MANTOVANI, *Il "favor europeo" per le reti di imprese*, in Briolini-Carota-Gambini, *Il contratto di rete*, cit., p. 177.

⁶⁷⁵ Questi i principi elaborati: I Dar vita a un contesto in cui imprenditori e imprese familiari possano prosperare e che sia gratificante per lo spirito imprenditoriale; II Far sì che imprenditori onesti, che abbiano sperimentato l'insolvenza, ottengano rapidamente una seconda possibilità; III Formulare regole conformi al principio "Pensare anzitutto in piccolo"; IV Rendere le pubbliche amministrazioni permeabili alle esigenze delle

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Accanto a questi principi sono poi previste una serie di nuove proposte legislative ispirate al principio “Pensare anzitutto in piccolo” nonché un regolamento generale di esenzione per categoria riguardo agli aiuti di Stato.

Tale ultimo proposito ha trovato riscontro nel Regolamento (CE) n. 800/2008 del 6 agosto 2008, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato (oggi 107 e 108 TFUE)⁶⁷⁶,

Esso costituisce un Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)⁶⁷⁷ che riduce l’*iter* amministrativo per la concessione di aiuti di Stato, aumentando a 26 le categorie di aiuti che non occorre notificare alla Commissione, consolidando in un unico testo e armonizzando le norme precedentemente contenute in cinque regolamenti distinti⁶⁷⁸.

Affinché un aiuto rientri in una delle 26 categorie contemplate dal regolamento generale, deve rispettare determinate condizioni previste affinché l’aiuto favorisca nuove attività che altrimenti non sarebbero realizzabili e promuova lo sviluppo economico senza falsare indebitamente la concorrenza. Se queste condizioni sono soddisfatte, lo Stato membro può concedere immediatamente l’aiuto senza notifica preventiva alla Commissione, che deve unicamente informare per mezzo di una semplice scheda informativa e solo dopo aver concesso l’aiuto.

Il regolamento si applica alle forme di aiuto “trasparenti”, ossia aiuti in cui è possibile determinare in precedenza l’importo preciso, senza necessità di effettuare un’analisi del rischio. Sono pertanto considerati trasparenti gli aiuti sotto forma di sovvenzioni e abbuoni di interesse, prestiti nei quali l’equivalente sovvenzione lordo tiene conto del tasso di riferimento, regimi di garanzia, misure fiscali (con un limite massimo) e alcuni tipi di anticipi rimborsabili.

Il RGEC si applica a quasi tutti i settori dell’economia, ad eccezione della pesca e dell’acquacoltura, dell’agricoltura e di parti del settore carboniero. Sono del pari esclusi gli aiuti a finalità regionale a favore del settore siderurgico, della costruzione navale e delle fibre sintetiche e i regimi di aiuti regionali destinati a settori specifici di attività economiche. Non si applica inoltre alle attività relative alle esportazioni o all’utilizzo preferenziale di merci nazionali rispetto alle merci importate né agli aiuti *ad hoc* a favore delle grandi imprese (l’esclusione non riguarda gli aiuti regionali agli investimenti e all’occupazione).

Le misure di aiuto non comprese nel RGEC possono comunque essere autorizzate: esse restano semplicemente soggette al requisito tradizionale della notifica.

PMI; V Adeguare l’intervento politico pubblico alle esigenze delle PMI: facilitare la partecipazione delle PMI agli appalti pubblici e usare meglio le possibilità degli aiuti di Stato per le PMI; VI Agevolare l’accesso delle PMI al credito e sviluppare un contesto giuridico ed economico che favorisca la puntualità dei pagamenti nelle transazioni commerciali; VII Aiutare le PMI a beneficiare delle opportunità offerte dal mercato unico; VIII Promuovere l’aggiornamento delle competenze nelle PMI e ogni forma di innovazione; IX Permettere alle PMI di trasformare le sfide ambientali in opportunità; X Incoraggiare e sostenere le PMI perché beneficino della crescita dei mercati.

⁶⁷⁶ La cui applicazione è stata prorogata sino al 30 giugno 2014 dall’art. 1 del Regolamento (UE) n. 1224/2013 della Commissione.

⁶⁷⁷ Sulla necessità di un tale regolamento v. VITALE, *Le prospettive di sviluppo*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato*, cit., p. 549.

⁶⁷⁸ Per un più ampio richiamo ai regolamenti di esenzione negli aiuti orizzontali v. FONTANA, *Gli aiuti di stato*, cit., p. 189.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Quanto alle categorie di aiuti autorizzate ai sensi del RGEC, assumono un ruolo centrale gli aiuti limitati alle PMI⁶⁷⁹. Invero, oltre alle categorie di aiuti disponibili a tutte le imprese, vari tipi di aiuto sono volti espressamente ad aiutare le PMI a porre rimedio agli specifici fallimenti di mercato con cui esse si confrontano⁶⁸⁰.

Secondo quanto previsto nel regolamento, le PMI possono essere sovvenzionate in fasi diverse del loro sviluppo, in quanto il Regolamento richiama gli aiuti agli investimenti e all'occupazione, i servizi di consulenza e gli aiuti per la partecipazione a fiere, aiuti sotto forma di capitale di rischio, aiuti per promuovere l'imprenditoria femminile.

In sostanza, il divieto di aiuti di Stato deve essere letto unitamente a questi recenti pronunciamenti della Commissione i quali mostrano un importante *favor* dell'Unione Europea verso le PMI.

Questo *trend* dovrebbe essere valutato positivamente soprattutto dall'Italia, la cui economia è caratterizzata dalla presenza di numerose imprese di piccole e medie dimensione alle quali sono destinate la maggior parte degli istituti previsti nell'ambito della collaborazione tra imprese. Gli aiuti fiscali a favore delle PMI, quando diretti a favorire determinati comportamenti delle stesse, possono quindi trovare nella comunicazione e nel regolamento richiamati un'adeguata copertura da eventuali censure di incompatibilità con il divieto di aiuti di Stato.

2.3 Ricerca, sviluppo e innovazione (RSI)

La Commissione europea ha in più occasioni sottolineato che eccellenza e innovazione costituiscono i principali motori della competitività europea.

Invero, già nella Comunicazione Europa 2020, individuava nella politica per la RSI una componente essenziale della propria strategia per la crescita e l'occupazione. L'importanza dell'innovazione nella politica dell'UE è ribadita anche dalla comunicazione "L'Unione dell'Innovazione" la quale individua nell'innovazione una delle sette iniziative faro comprese nella strategia Europa 2020, e sottolinea l'importanza di migliorare le condizioni quadro e l'accesso ai finanziamenti in favore di ricerca e innovazione, affinché le idee innovative possano tradursi in prodotti e servizi capaci a loro volta di creare crescita e occupazione⁶⁸¹.

Tale comunicazione fa esplicito riferimento alla funzione degli aiuti di Stato come strumento di incentivo, mettendo in evidenza che anche la politica sugli aiuti di Stato può dare un contributo attivo e costruttivo agli obiettivi di Europa 2020.

Anche lo SMA, all'ottavo punto, attribuisce all'UE ed agli Stati membri il dovere di promuovere l'aggiornamento delle competenze nelle PMI e ogni forma di innovazione. Gli Stati membri devono quindi incoraggiare le PMI a investire nella ricerca, a partecipare ai programmi di aiuto alla R&S, alla ricerca transnazionale, ai raggruppamenti di imprese e alla gestione attiva della proprietà intellettuale.

I criteri per la valutazione di compatibilità degli aiuti di Stato alla RSI sono attualmente fissati nella "Disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e

⁶⁷⁹ V. PEPE-TOZZA, *Le deroghe al divieto di aiuti di Stato*, in Ingrosso-Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 268.

⁶⁸⁰ Sulle agevolazioni adottate dal legislatore italiano a favore delle PMI v. INGROSSO-MAROTTA, *Le agevolazioni fiscali vigenti*, in Ingrosso-Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 541.

⁶⁸¹ COM(2010) 546 def.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

innovazione”⁶⁸², nella quale la Commissione fissa le regole per la valutazione degli aiuti notificati, avvalendosi dei suoi poteri discrezionali per migliorare la certezza del diritto e la trasparenza delle sue decisioni.

Nella sua introduzione la Commissione sottolinea che la promozione della ricerca, dello sviluppo e dell’innovazione è un obiettivo importante di interesse comune, che consente di accrescere l’efficienza economica, anche mediante gli aiuti di Stato, e contribuisce in tal modo alla crescita sostenibile ed all’occupazione.

Gli aiuti di Stato alla RSI possono quindi essere considerati compatibili se l’aiuto può accrescere la RSI e se la distorsione della concorrenza non è considerata contraria all’interesse comune.

La Commissione ritiene tuttavia che gli aiuti di Stato a favore dell’innovazione debbano essere autorizzati non sulla base di una definizione astratta di innovazione, ma unicamente se riguardano attività precise, volte espressamente a rimediare alle imperfezioni del mercato che ostacolano l’innovazione e per le quali i benefici derivanti dagli aiuti di Stato possono controbilanciare eventuali distorsioni della concorrenza e del commercio.

Gli aiuti di Stato, infatti, hanno anche l’effetto di falsare la concorrenza, mentre una forte concorrenza è un fattore cruciale perché il mercato incentivi investimenti in attività di RSI. Si ritiene pertanto necessario concepire in maniera attenta le misure di aiuto di Stato onde limitarne gli effetti distorsivi che possono altrimenti diventare controproducenti e ridurre il livello complessivo di RSI e la crescita economica.

La “Disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione” non risulta sostituita dal regolamento generale di esenzione per categoria n. 800/2008 in quanto la prima continua ad applicarsi a tutte le misure notificate alla Commissione mentre il secondo individua quelle misure per le quali l’obbligo di notifica viene meno.

In questo quadro, la COM(2006/C 323/01) trova applicazione per quelle misure la cui notifica è stata effettuata perché la misura non rientra nel campo di applicazione del regolamento generale sulle esenzioni per categoria, perché il regolamento generale sulle esenzioni per categoria stabilisce l’obbligo di notificare individualmente l’aiuto o perché uno Stato membro decide di notificare una misura che in linea di principio avrebbe potuto beneficiare di una esenzione per categoria. Essa trova poi applicazione in tutti i casi di aiuti non notificati per valutarne la legittimità⁶⁸³.

In via logicamente antecedente trova quindi applicazione il RGEC, il quale prevede a favore di tutte le imprese una serie di aiuti esentati relativi alla ricerca, allo sviluppo e all’innovazione. Invero, oltre alle categorie più tradizionali di aiuti alla R&S, il RGEC comprende anche una serie di misure in materia d’innovazione per promuovere la competitività dell’industria europea mediante una maggiore spesa nel settore RSI⁶⁸⁴.

Sono così individuati aiuti a progetti di ricerca e sviluppo, aiuti per gli studi di fattibilità tecnica, aiuti destinati a coprire le spese di diritti di proprietà industriale delle PMI, aiuti alle nuove imprese innovatrici, aiuti per servizi di consulenza in materia di innovazione e per

⁶⁸² COM(2006/C 323/01) la cui applicabilità è stata estesa al 30 giugno 2014 dalla Comunicazione 2013/C 360/1.

⁶⁸³ Sui controlli e i criteri di valutazione v. FEOLA VIGLIOTTI, *La procedura di controllo*, in Ingrosso-Tesaro (a cura di), *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 275.

⁶⁸⁴ Nel contesto italiano v. INGROSSO-MAROTTA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 553.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

servizi di supporto all'innovazione, aiuti per la messa a disposizione di personale altamente qualificato, aiuti alla ricerca e sviluppo nei settori dell'agricoltura e della pesca.

In sintesi, quindi, ferma l'esistenza di un generale principio di divieto di aiuti di Stato selettivi, l'Unione Europea ha recentemente confermato un approccio di favore verso politiche nazionali, realizzate anche mediante risorse pubbliche, dirette a favorire determinate manifestazioni imprenditoriali quando idonee a garantire una maggiore competitività al sistema produttivo nel suo complesso.

Vengono quindi individuate tra di esse non solo le politiche a sostegno della imprenditoria medio-piccola, ma anche e soprattutto quelle dirette a incentivare le imprese ad investire in ricerca, sviluppo e innovazione.

Merita dunque apprezzamento la scelta di introdurre e agevolare il contratto di rete, quale strumento attraverso il quale *«più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato»*.

3. Le agevolazioni fiscali a favore delle aggregazioni tra imprese

3.1 Trasparenza fiscale delle società di capitali

Benché attinente più ai rapporti di gruppo che non a quelli di mera collaborazione, merita un breve richiamo il regime di trasparenza delle società di capitali di cui all'art. 115 TUIR in quanto in grado di offrire una risposta specifica alle problematiche fiscali delle *corporate joint venture*, ovvero sia di quelle società nate dall'aggregazione di più imprese al fine di svolgere insieme un'attività specifica⁶⁸⁵.

Tale istituto, è bene precisarlo, si distingue in quanto a *ratio* e finalità dal regime di trasparenza di cui al successivo art. 116. Invero, l'opzione per la trasparenza riservata alle Srl a ristretta base societaria si fonda sulla medesima logica che presiede la disciplina delle società di persone⁶⁸⁶. Logica che, peraltro, risulta ampiamente applicata dall'A.F. e dalla giurisprudenza per quanto concerne i maggiori redditi accertati in capo alla società (e distribuiti occultamente ai soci)⁶⁸⁷.

La trasparenza delle società di capitale partecipate da altre società di capitale (cd. *consortium relief*), risponde invece ad una diversa esigenza, che è quella di ovviare alla intrasmissibilità delle perdite e di evitare la parziale doppia tassazione in capo al socio degli utili distribuiti⁶⁸⁸. La funzione della trasparenza è, in questo caso, del tutto analoga a quella del consolidato fiscale sicché si parla di "gruppo stellare" a proposito dell'opzione ex art. 115 e di "gruppo accentrato" nel caso del consolidato⁶⁸⁹.

Quanto all'irrelevanza fiscale della attribuzione di dividendi alle partecipanti, il sistema impositivo dei dividendi prevede ordinariamente la doppia imposizione società-socio anche ove il socio sia a propria volta un soggetto IRES: optando invece per l'imposizione trasparente, il socio percepisce il dividendo senza carico alcuno, in quanto la quota di spettanza dell'utile societario viene imputata per trasparenza.

Anche sotto il profilo della possibilità per le partecipanti di valorizzare le perdite della partecipata, l'art. 115 TUIR manifesta una deviazione rispetto ai principi ordinari: mentre il TUIR sancisce la sostanziale inutilizzabilità della perdita della partecipata, la trasparenza consente di imputare *pro quota* alla partecipante anche un eventuale risultato negativo⁶⁹⁰.

⁶⁸⁵ Così MELIS, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 397, spec. nota 7. Nello stesso senso MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in Tesauro (diretto da), *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2007, p. 550 secondo il quale «sebbene sembra che la norma sia stata disegnata dal legislatore adottando come modello di destinatario una specifica aggregazione societaria, ossia la *joint venture*, non si può negare che i caratteri messi in evidenza rendano appetibile l'istituto anche per altre articolazioni imprenditoriali».

⁶⁸⁶ RUSSO, *I soggetti passivi*, cit., p. 313.

⁶⁸⁷ SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. trib.*, 5, 2003, p. 1504. V. anche MARINI, *Sull'illegittimità della presunzione di distribuzione degli interessi presunti*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 123.

⁶⁸⁸ SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p. 1504. In senso analogo anche RUSSO, *I soggetti passivi*, cit., p. 313 secondo il quale «La valutazione che ha portato il legislatore ad estendere l'ambito applicativo della trasparenza nei due casi - "piccole" s.r.l. a ristretta base proprietaria, da un lato, e società di capitali partecipate da società di capitali, dall'altro - sembrano soltanto in parte coincidenti».

⁶⁸⁹ RUSSO, *I soggetti passivi*, cit., p. 313.

⁶⁹⁰ così MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., p. 524. Nello stesso senso all'indomani della modifica al TUIR FANTOZZI-SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 688 e SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p. 1505.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Emerge, così, l'impossibilità di ricondurre l'art. 115 TUIR a norma di sistema la quale risponde, quindi, ad una logica agevolativa⁶⁹¹ della quale possono beneficiare, tra le altre, le imprese che intendono collaborare dando vita ad una società di capitali "strumentale", i cui redditi - in caso di esercizio dell'opzione - vengono imputati in capo ai soci, secondo un'impostazione che peraltro era stata "anticipata" dall'Amministrazione finanziaria la quale attribuiva alle ATI la qualifica di società di fatto.

3.2 Le agevolazioni per i consorzi

Come si è visto, la figura del consorzio, così come modificata dalla l. 377/1976, costituisce il principale strumento utilizzato dalle imprese che intendono collaborare.

Il favore dell'ordinamento verso tale istituto, ritenuto un veicolo privilegiato per lo sviluppo e l'efficienza della produzione economica, ha potuto beneficiare sin da subito di agevolazioni, anche di natura fiscale.

La l. 30 aprile 1976, n. 374 prevedeva la possibilità per le imprese consorziate di dedurre dal reddito d'impresa la quota associativa corrisposta per la costituzione del consorzio⁶⁹², entro il limite massimo di 1 milione di lire.

La natura agevolativa della disposizione non era tuttavia condivisa da tutta la dottrina quando applicata ai consorzi e se ne era pertanto ipotizzata l'applicabilità alle sole società consortili.

Si osservava, infatti, che i conferimenti al consorzio costituiscono costi deducibili e non operazioni patrimoniali equiparabili alle partecipazioni. Ne derivava, quindi, che la deducibilità della quota associativa corrisposta per la costituzione del consorzio spettava secondo le regole generali e senza limitazioni quantitative. La disposizione poteva quindi trovare applicazione per le sole società consortili⁶⁹³.

⁶⁹¹ FANTOZZI, *Il regime della trasparenza per le società di capitali*, in Papparella (a cura di), *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, Milano, 2006, p. 23 e RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, p. 323.

⁶⁹² Per la precisione consorzi e società consortili, tendenti a promuovere lo sviluppo e la razionalizzazione della produzione e della commercializzazione del prodotto o dei prodotti degli associati costituiti tra piccole e medie imprese operanti nei settori dell'industria, del commercio e dell'artigianato, nonché consorzi artigiani costituiti ai sensi della l. 25 luglio 1956, n. 860 (anche in deroga alle limitazioni agli scopi sociali di cui all'art. 3, secondo comma, della stessa l. 860/1956). L'attività dei consorzi e delle società consortili da svolgersi nell'interesse delle imprese associate poteva riguardare l'acquisto in comune di materie prime e semilavorati, la creazione di una rete distributiva comune e l'acquisizione di ordinativi, la promozione dell'attività di vendita attraverso la organizzazione e la partecipazione a manifestazioni fieristiche, lo svolgimento di azioni pubblicitarie, l'espletamento di studi e ricerche di mercato, l'approntamento di cataloghi e la predisposizione di qualsiasi altro mezzo promozionale ritenuto idoneo, la partecipazione a gare ed appalti sui mercati nazionali e su quelli esteri, lo svolgimento di programmi di ricerca tecnologica, di sperimentazione tecnica e di aggiornamento nel campo delle tecniche gestionali, la prestazione di assistenza e consulenza tecnica, la costruzione e l'esercizio di impianti di depurazione degli scarichi industriali delle associate, il controllo qualitativo e la prestazione delle relative garanzie per i prodotti delle imprese associate, la creazione di marchi di qualità ed il coordinamento della produzione, degli associati, la gestione di centri meccanografici e contabili o di altri servizi in comune, l'assistenza alle imprese partecipanti nella soluzione dei problemi del credito anche attraverso la prestazione di garanzie mutualistiche, ogni altra attività avente comunque attinenza con le finalità della presente legge.

⁶⁹³ BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 113, CAPURSO, *I consorzi e le società consortili dopo la riforma della l. 10 marzo 1976, n. 377*, in *Giur. comm.*, 1981, I, p. 344, p. 574, INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 297 e Circ. ASSONIME, n. 160/76, p. 744 secondo la quale «trattandosi di norma esplicitamente definita dalla legge come norma di agevolazione il suo ambito di applicazione deve ritenersi per definizione circoscritto a quelle sole situazioni nelle quali essa è atta a determinare un trattamento tributario più favorevole di quello risultante dalle regole generali», trovando «rilevanza solo con riguardo alle società consortili».

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Il regime della deducibilità per l'importo di un milione di lire a favore delle consorziate è stato successivamente sostituito dalla l. 21 maggio 1981, n. 240 il quale ha introdotto, tra gli altri, un peculiare regime di sospensione d'imposta per gli utili reinvestiti in conformità all'oggetto del consorzio.

Sotto il profilo soggettivo vengono indicati, quali potenziali beneficiari, i consorzi e le società consortili costituiti anche in forma cooperativa, tra piccole e medie imprese⁶⁹⁴ operanti nei settori dell'industria, del commercio e dell'artigianato, allo scopo di promuovere lo sviluppo, la razionalizzazione e la commercializzazione dei prodotti delle aziende associate⁶⁹⁵, nonché i consorzi artigiani già richiamati dalla l. 374/1976.

È escluso in ogni caso che di tale beneficio possano beneficiare consorzi tra imprese appartenenti al medesimo gruppo: sono infatti escluse le imprese aventi collegamenti di carattere tecnico-finanziario od organizzativo tali da configurare le stesse come società appartenenti ad un gruppo imprenditoriale.

In via meramente esemplificativa⁶⁹⁶, la legge individua numerose attività che i consorzi e le società consortili destinatarie dell'agevolazione possono svolgere per «promuovere lo sviluppo, la razionalizzazione e la commercializzazione dei prodotti delle aziende associate». Oltre alle attività proprie del ciclo produttivo (acquisto di beni strumentali, acquisto di materie prime e semilavorati, creazione di una rete distributiva comune, acquisizione di ordinativi e immissione nel mercato dei prodotti dei consorziati, acquisizione, costruzione e gestione in comune di magazzini o di centri per il commercio all'ingrosso, promozione dell'attività di vendita attraverso l'organizzazione e partecipazione a manifestazioni fieristiche, svolgimento di azioni pubblicitarie, espletamento di studi e ricerche di mercato, approntamento di cataloghi e predisposizione di qualsiasi altro mezzo promozionale ritenuto idoneo), sono infatti elencate anche altre attività, quali la partecipazione a gare ed appalti sui mercati nazionali e su quelli esteri, lo svolgimento di programmi di ricerca scientifica, tecnologica, di sperimentazione tecnica e di aggiornamento nel campo delle tecniche gestionali, la prestazione di assistenza e consulenza tecnica, la costruzione e l'esercizio di impianti di depurazione degli scarichi industriali delle imprese associate, il controllo qualitativo e la prestazione delle relative garanzie per i prodotti delle imprese associate, la creazione di marchi di qualità ed il coordinamento della produzione degli associati, la gestione di centri meccanografici e contabili o di altri servizi in comune, l'assistenza alle imprese partecipanti nella soluzione dei problemi del credito anche attraverso la prestazione di garanzie mutualistiche, l'acquisizione, costituzione e gestione di aree attrezzate nonché ogni altra attività «avente comunque attinenza con le finalità della presente legge»⁶⁹⁷.

I consorzi devono essere sufficientemente numerosi e non rappresentare l'«appendice» di un soggetto prevalente: i consorzi e le società consortili devono essere costituiti da non meno

⁶⁹⁴ La nozione di impresa medio piccola è stata legata ai parametri fissati dal Comitato Interministeriale per la Programmazione Industriale

⁶⁹⁵ Deve quindi trattarsi di un consorzio per la cooperazione interimprenditoriale, dovendosi escludere i consorzi cd. anticoncorrenziali (VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 395).

⁶⁹⁶ VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 403; INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 300.

⁶⁹⁷ Così si conclude l'art. 6 della l. 240/1981.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

di cinque imprese e la quota consortile sottoscritta da ciascuna impresa partecipante non deve essere superiore al 20 per cento del capitale consortile⁶⁹⁸.

Inoltre, i consorzi e le società consortili in parola «non possono distribuire utili sotto qualsiasi forma alle imprese associate; tale divieto deve risultare da espressa disposizione dello statuto».

Le riflessioni svolte nei due capitoli precedenti circa la possibilità, per i consorzi, caratterizzati da uno scopo mutualistico, di realizzare utili o, comunque, avanzi di gestione e di ripartirli tra i consociati, si riflettono inevitabilmente sull'interpretazione di tale disposizione e, in particolare, sull'esegesi dell'inciso "sotto qualsiasi forma".

E, invero, coloro i quali ritengono che il consorzio possa realizzare solo scopi mutualistici puri (con conseguente impossibilità di produrre utili) ritengono che il divieto di distribuire utili riguardi solo le società consortili. In questo quadro, l'espressione «sotto qualsiasi forma alle imprese associate» comporterebbe l'impossibilità per le società consortili di distribuire utili realizzati con terzi in modo mascherato sotto forma di maggiori vantaggi mutualistici agli associati o sotto forma di maggiori ristorni⁶⁹⁹.

Gli Autori che, invece, ritengono possibile, accanto all'attività mutualistica, l'esercizio marginale di una attività lucrativa con i terzi, ritengono che tale limite attenga anche ai consorzi, ma solo per la parte effettiva di utili realizzata con i terzi, non avendo senso parlare di "distribuzione" di ristorni: i ristorni - si precisa - non costituiscono distribuzione di utili bensì restituzione di sopravvanzi realizzati nei confronti dei consorziati e, quindi, componenti negativi (o minori componenti positivi) del reddito d'impresa del consorzio, per i quali non avrebbe ragione applicare una sospensione d'imposta in capo al consorzio⁷⁰⁰.

Recentemente, si è prospettata una terza via interpretativa la quale ritiene agevolativa la disposizione anche laddove applicata all'avanzo ristornabile⁷⁰¹.

Sebbene l'esclusione da imposizione per gli utili ristornabili competerebbe in ogni caso⁷⁰², l'Autore osserva giustamente che la norma non diviene penalizzante, bensì agevolativa, se letta nell'ambito dell'intero sistema consorzio-consorziati.

Secondo la disciplina ordinaria, infatti, l'avanzo ristornabile, che per il consorzio rappresenta un componente negativo del reddito d'impresa a prescindere dall'accantonamento, costituisce componente positivo tassabile per il consorziato.

Qualora, dunque, l'agevolazione riguardasse anche gli avanzi ristorabili ottenuti con i soci, la conseguenza sarebbe che, a fronte del divieto di ristorno, il sistema consorzio-consorziati godrebbe della non imponibilità dell'avanzo accantonato in capo al consorzio. Il conseguente mancato realizzo del componente positivo "ristorno" da parte del singolo consorziato sarebbe quindi l'effetto del citato divieto, a fronte del quale non vi sarebbe tassazione alcuna neppure in capo al consorzio e ciò per effetto del citato accantonamento⁷⁰³.

⁶⁹⁸ Sui problemi interpretativi che tale formulazione ha sollevato v. INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 302.

⁶⁹⁹ VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 399.

⁷⁰⁰ CAPURSO, *Agevolazioni ai consorzi e alle società consortili (Primi appunti sulla legge 21 maggio 1981, n. 240)*, in *Giur. comm.*, 1982, p. 574, p. 574.

⁷⁰¹ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 304.

⁷⁰² V. sul punto DI PIETRO, *Interventi di sostegno per i consorzi tra piccole e medie imprese industriali, commerciali ed artigiane*, in Paolucci-Di Pietro (a cura di), *Codice dei consorzi e delle cooperative annotato con la giurisprudenza*, Torino, 1989, p. 993.

⁷⁰³ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 305.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Quest'ultima soluzione pare, peraltro, confermata anche dal testo della norma la quale vieta la distribuzione di utili "sotto qualsiasi forma" alle consorziate, con la quale il legislatore pare abbia voluto includere qualunque forma di "ritorno" di ricchezza già trasferita al consorzio o da questo autoprodotta.

Infine, è interessante osservare - anche alla luce di quanto si avrà modo di vedere con riferimento al contratto di rete - che la condizione in presenza della quale è concessa l'agevolazione è la destinazione di tali utili al finanziamento di investimenti fissi o di iniziative rientranti nell'oggetto del consorzio.

La struttura dell'agevolazione, che prescrive un vincolo (l'accantonamento a riserva) e un particolare impiego (investimenti fissi e iniziative rientranti nell'oggetto del consorzio), mira dunque a rafforzare la struttura patrimoniale del consorzio facendo sì che lo stesso potenzi l'apparato produttivo a vantaggio di tutto il settore delle piccole e medie imprese in modo da renderlo sempre più competitivo rispetto alle grandi imprese⁷⁰⁴.

Proprio la finalità della norma la quale, accanto alla realizzazione di impieghi inerenti all'oggetto del consorzio, incentiva la capitalizzazione dei consorzi, induce a ritenere che il vincolo non venga meno con l'effettuazione dell'investimento. Nonostante sia stato affermato che laddove l'investimento venga effettuato entro il secondo esercizio successivo il regime di sospensione d'imposta si tramuta in regime definitivo di non imponibilità e la riserva vincolata potrà essere girata a riserva ordinaria⁷⁰⁵, pare corretto ritenere che l'espressione «realizzazione di investimenti fissi o di iniziative» imponga al consorzio il mantenimento della riserva vincolata per tutto il periodo il cui l'investimento è effettuato o l'iniziativa è in corso⁷⁰⁶.

Nel quadro di un generale favore per i consorzi tra piccole e medie imprese, particolare attenzione è stata riservata ai consorzi (tra PMI) per il commercio estero.

Oltre ad essere stati specificamente disciplinati dalla l. 240/1981⁷⁰⁷, tali consorzi sono stati sottoposti a diversa, anche se in parte simile, disciplina dalla l. 83/1989. Quest'ultima individuava come consorzi per il commercio estero i consorzi e le società consortili aventi come scopi sociali esclusivi l'esportazione dei prodotti delle imprese consorziate e l'attività promozionale necessaria per realizzarla, nonché l'importazione delle materie prime e dei semilavorati da utilizzarsi da parte delle imprese stesse⁷⁰⁸.

Il citato provvedimento è stato tuttavia abrogato dal comma 7 dell'art. 23 e dal numero 14) dell'Allegato 1 al Dl. 22 giugno 2012, n. 83, il quale ultimo, all'art. 42, ha introdotto

⁷⁰⁴ PROPERSI-ROSSI, *Consorzi e altre forme associative*, II, Milano, 1982, p. 294; INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 307.

⁷⁰⁵ PERROTTI, *La dichiarazione dei redditi dei consorzi tra imprese*, in *Inf. Pirola*, 1993, p. 53; PROPERSI-ROSSI, *Consorzi e altre forme*, cit., p. 302.

⁷⁰⁶ Finalità che accomuna anche altre organizzazioni aventi scopo mutualistico le quali, proprio perché tali, tendono a risultare sottocapitalizzate. Si pensi, in particolare, all'art. 12 della legge 904 del 1977, sulla legittimità comunitaria del quale v., per tutti, SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato*, cit., p. 487, nonché la pronuncia 8 settembre 2011, cause da C-78/08 a C-80/08 della Corte di giustizia, pubblicata su *GT*, 12, 2011, p. 1091.

⁷⁰⁷ Tali venivano definiti i consorzi e le società consortili che avevano come scopi sociali esclusivi l'esportazione dei prodotti delle imprese consorziate e l'importazione delle materie prime e dei semilavorati da utilizzarsi da parte delle imprese stesse.

⁷⁰⁸ Sul quale vedi per tutti DI PIETRO, *Interventi di sostegno*, cit., p. 993.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

particolari agevolazioni a favore dei cd. consorzi per l'internazionalizzazione⁷⁰⁹, aventi per oggetto la diffusione internazionale dei prodotti e dei servizi delle piccole e medie imprese nonché il supporto alla loro presenza nei mercati esteri anche attraverso la collaborazione e il partenariato con imprese estere⁷¹⁰.

Oltre ad un contributo in conto capitale a fondo perduto il quale, tuttavia, non può superare il 50% delle spese sostenute per l'esecuzione di progetti per l'internazionalizzazione⁷¹¹, è previsto che, ai fini delle imposte sui redditi, le somme accantonate nelle riserve costituenti il patrimonio netto dei consorzi per l'internazionalizzazione concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite o dall'aumento del fondo consortile o del capitale sociale⁷¹².

Tale scelta conferma talune delle scelte effettuate in passato, ma al contempo mostra alcuni elementi di novità. Quanto agli elementi di continuità, il legislatore limita l'agevolazione al solo mondo delle PMI; ciononostante, come è previsto anche dalla l. 240/1981, l'agevolazione non è diretta al soggetto (le imprese che vi aderiscono), ma al progetto (l'organizzazione comune e le peculiari attività indicate dalla norma).

L'elemento di novità è dato, invece, dal tendenziale abbandono della volontà legislativa di stimolare la capitalizzazione del consorzio. Manca, invero, il presupposto costituito dalla clausola statutaria che vieta la distribuzione di utili alle imprese, il che pare ricondurre ancor più l'agevolazione all'attività che viene svolta dall'organizzazione comune, indipendentemente dalla stabilità patrimoniale di quest'ultima.

3.3 I distretti produttivi

L'analisi contenuta nelle pagine precedenti mostra l'esistenza di agevolazioni fiscali a favore delle aggregazioni interimprenditoriali, misure che possono considerarsi tendenzialmente stabili nel tempo e, sotto questo profilo, "sistematiche" in quanto caratterizzanti il regime fiscale delle organizzazioni comuni e delle imprese che vi aderiscono e che, per questo, generano in capo al soggetto il cui comportamento dovrebbe essere influenzato/premiato (l'impresa-contribuente) una certa sicurezza circa l'onere fiscale derivante dall'attività che intraprende o che intende svolgere.

Ciononostante, nel contesto oggetto del presente studio si riscontrano numerose misure di aiuto temporanee, perché concesse solo per alcuni periodi d'imposta o, addirittura, "apparenti", in quanto mai attuate.

⁷⁰⁹ I consorzi per l'internazionalizzazione sono costituiti ai sensi degli articoli 2602 e 2612 e seguenti del codice civile o in forma di società consortile o cooperativa da piccole e medie imprese industriali, artigiane, turistiche, di servizi, agroalimentari e agricole aventi sede in Italia; possono, inoltre, partecipare anche imprese del settore commerciale. È altresì ammessa la partecipazione di enti pubblici e privati, di banche e di imprese di grandi dimensioni. La nomina della maggioranza degli amministratori dei consorzi per l'internazionalizzazione spetta in ogni caso alle piccole e medie imprese consorziate, a favore delle quali i consorzi svolgono in via prevalente la loro attività.

⁷¹⁰ Nelle attività dei consorzi per l'internazionalizzazione funzionali al raggiungimento dell'oggetto sono ricomprese le attività relative all'importazione di materie prime e di prodotti semilavorati, alla formazione specialistica per l'internazionalizzazione, alla qualità, alla tutela e all'innovazione dei prodotti e dei servizi commercializzati nei mercati esteri, anche attraverso marchi in contitolarità o collettivi.

⁷¹¹ Per l'applicazione del quale vedi anche il Decreto del Ministero dello sviluppo economico 22 novembre 2012 e il Decreto direttoriale dell'11 gennaio 2013.

⁷¹² V. Circ. ASSONIME 14 febbraio 2013, n. 5.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Invero, al generale approccio di favore del legislatore al fenomeno aggregativo ha solo raramente fatto seguito un'efficace attuazione sul piano concreto di tale volontà politica. Talora sono mancati gli strumenti operativi necessari (così per i distretti produttivi), altre volte è mancata l'autorizzazione comunitaria cui era subordinata l'applicazione della disposizione (per le reti soggetto), altre volte, infine, lo stesso legislatore è successivamente intervenuto inserendo paletti interpretativi che hanno fortemente ridotto l'*appeal* dell'incentivo (bonus aggregazioni)⁷¹³.

La misura che più di tutte dimostra l'"illusione" creata dal legislatore è la disciplina di cui alla Finanziaria 2006 la quale riconosce ai distretti produttivi agevolazioni fiscali, amministrative, finanziarie e per la ricerca e lo sviluppo⁷¹⁴. Tale originale disciplina, invero, benché tutt'ora vigente⁷¹⁵, non ha mai trovato applicazione per la mancata approvazione del decreto attuativo previsto dal comma 366 dell'art. 1.

Le agevolazioni fiscali, in particolare, dimostrano un approccio certamente innovativo del legislatore al fenomeno e meritano pertanto di essere analizzate anche al fine di poter ricostruire i limiti che il legislatore incontra nell'incentivare le collaborazioni interimprenditoriali.

La Finanziaria 2006 prevede due regimi opzionali di tassazione del distretto tra loro alternativi (la tassazione di distretto o consolidata e la tassazione unitaria), nonché un ulteriore regime, a volte concorrente con i precedenti, ma comunque autonomo, consistente nella possibilità per il distretto di «*concordare in via preventiva e vincolante con l'agenzia delle entrate, per la durata di almeno un triennio, il volume delle imposte dirette di competenza delle imprese appartenenti da versare in ciascun esercizio*»⁷¹⁶.

Con il consolidato la determinazione dell'imponibile è analitica ed il vantaggio di aderirvi si concreta nella mera semplificazione della fase di redazione della dichiarazione⁷¹⁷, nonché nella possibilità di compensare le perdite all'interno del distretto, trasferire cespiti in regime di neutralità fiscale ed escludere dall'imposizione i dividendi distribuiti, così favorendo gli scambi di partecipazioni all'interno del distretto⁷¹⁸.

⁷¹³ MELIS, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 567.

⁷¹⁴ Per quanto concerne le disposizioni finanziarie, il legislatore prevede misure di contenimento del rischio creditizio sopportato dagli intermediari erogatori mediante il potenziamento dei relativi meccanismi di mitigazione nonché misure di incentivo all'attività di *private equity* e *venture capital* che hanno ad oggetto investimenti in imprese appartenenti alle Piattaforme industriali. Circa gli adempimenti amministrativi, in attesa di una più vasta e capillare azione di deregolamentazione, la norma mira a raggiungere un significativo snellimento degli adempimenti burocratici imposti alle imprese. Segnatamente, al Distretto vengono attribuite alcune funzioni, quali l'esecuzione in nome e per conto dell'impresa degli adempimenti burocratici connessi con l'esercizio dell'attività nonché la certificazione della esattezza dell'iter procedurale seguito. Infine, quanto alle disposizioni in tema di ricerca e sviluppo, per accelerare il processo di circolazione della conoscenza ed accrescere la capacità competitiva delle piccole e medie imprese e delle piattaforme industriali, viene istituita l'Agenzia per la diffusione delle tecnologie per l'innovazione. L'Agenzia promuove l'integrazione fra il sistema della ricerca ed il sistema riduttivo attraverso l'individuazione, valorizzazione e diffusione di nuove conoscenze, tecnologie, brevetti ed applicazioni industriali prodotti su scala nazionale ed internazionale. L'Agenzia offre pertanto una risposta concreta all'esigenza di dotare le piattaforme industriali di tutte le leve necessarie per accedere ai "fornitori di tecnologia" su scala nazionale ed internazionale (università, centri di ricerca, ecc.), per comprendere i bisogni e le strategie delle imprese di riferimento, per proporre nuove soluzioni tecnologiche in funzione delle loro esigenze e per supportarne il processo d'implementazione (v. Relazione al ddl n. 3613).

⁷¹⁵ V. però quanto stabilito dal co. 583 della l. 27 dicembre 2013, n. 147 (cd. legge di stabilità 2014).

⁷¹⁶ Così l'art. 1, co. 368, lett. a), n. 6), della finanziaria 2006.

⁷¹⁷ Tali argomentazioni sono tratte da ROSSI, *Prime considerazione*, cit., p. 340, nota 55.

⁷¹⁸ Così la relazione al ddl finanziaria 2006.

Nel caso della tassazione unitaria, invece, si consente alle imprese aderenti (*rectius*: al distretto) di determinare, in maniera anticipata e forfettaria la cifra delle imposte complessivamente dovute per un triennio dal distretto stesso. Si consente così la possibilità di pianificare le imposte dovute, e soprattutto, di poter soddisfare, mediante criteri di riparto del debito fiscale che rispondono a logiche mutualistiche disciplinate dagli accordi di consolidamento, i bisogni delle imprese aderenti⁷¹⁹.

Centrale, in ogni caso, è l'autonoma determinazione delle imprese aderenti.

Invero, la rilevanza dell'autonomia privata, già manifestata da quelle disposizioni che rimettono alla libera scelta dell'imprenditore l'adesione al distretto, trova ulteriore conferma nella possibilità per l'impresa aderente di optare (congiuntamente alle altre) per un modello impositivo che si aggiunge (e non si sostituisce) a quello ordinario. Ne consegue che le imprese possono in primo luogo decidere se aderire al distretto e, in seguito, se profittare di tale regime fiscale speciale ovvero applicare la disciplina fiscale ordinaria⁷²⁰.

Oltre ai benefici in termini di minori oneri fiscali che tali regimi opzionali astrattamente offrono, essi forniscono agli imprenditori e, nello specifico, alle piccole e medie imprese che operano nelle realtà distrettuali, gli strumenti per far convergere la forma giuridica e la sostanza economica delle piattaforme industriali, mediante aggregazione, in figure unificanti, della pluralità di imprese che le compongono⁷²¹.

Tale impostazione risulta certamente innovativa rispetto ai principi che ispirano la disciplina ordinaria del reddito di impresa.

In primo luogo viene toccato il tema della soggettività passiva, laddove si introduce un nuovo soggetto passivo IRES (il distretto), peraltro su base meramente opzionale, e si consente ai distretti anche privi della soggettività IRES, di concordare in via preventiva e vincolante con l'Agenzia delle entrate, per la durata di almeno un triennio, il volume delle imposte dirette di competenza delle imprese appartenenti.

Anche il profilo dell'imputazione dei redditi prodotti dall'attività imprenditoriale viene profondamente rivisto dall'intervento normativo, in quanto la stessa disposizione (numero 7)) espressamente prevede che «*la ripartizione del carico tributario tra le imprese interessate è rimessa al distretto, che vi provvede in base a criteri di trasparenza e parità di trattamento, sulla base di principi di mutualità*».

Pare, infatti, che il legislatore del 2005 intenda in qualche misura ripensare al concetto di reddito, abbandonando il tradizionale, atomistico perimetro soggettivo, distribuendolo lungo la filiera produttiva. L'impressione, in altri termini, è che si assista ad un passaggio da un modello di misurazione della ricchezza costruito sulla figura del singolo imprenditore ad un modello che considera unitariamente gli incrementi patrimoniali ascrivibili ad una pluralità di imprese. Si passa, quindi, da una visione "individualistica" della ricchezza, caratterizzata da un concetto di reddito strettamente collegato alla persona fisica o giuridica, ad una visione "oggettivistica", nella quale la ricchezza, sino ad oggi imputata lungo i percorsi della catena produttiva, viene valorizzata e fatta emergere in capo alla struttura distrettuale⁷²².

⁷¹⁹ Tali argomentazioni sono tratte da ROSSI, *Prime considerazione*, cit., p. 340, nota 55.

⁷²⁰ BEGHIN, *Prime considerazioni*, cit., p. 345.

⁷²¹ Relazione al Ddl n. 3613, secondo il quale tali istituti applicherebbero un concetto innovativo di mutualità secondo cui oneri e benefici fiscali rimangono nell'ambito della piattaforma industriale, intesa come unità fiscale di riferimento, producendo così un effetto leva per lo sviluppo.

⁷²² In questi termini BEGHIN, *Prime considerazioni*, cit., p. 343.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

A ciò si aggiunga che tutta la disciplina ordinaria che regola la determinazione dell'imposta dovuta viene derogata e superata dalla possibilità di predeterminare il carico tributario: è infatti concesso al distretto la possibilità di concordare con l'A.F. il volume delle imposte dirette di competenza delle imprese appartenenti.

Da ultimo - ma non meno importante - la riduzione dei poteri di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. La Finanziaria 2006 prevede che, fermo restando l'assolvimento degli ordinari obblighi e adempimenti fiscali da parte delle imprese appartenenti al distretto e l'applicazione delle disposizioni penali tributarie, i controlli sono eseguiti unicamente a scopo di monitoraggio, prevenzione ed elaborazione dati.

La dottrina che per prima ha analizzato tali disposizioni, proprio in ragione delle profonde deroghe previste dalla legge Finanziaria 2006 ai principi cardine del sistema di imposizione diretta dell'imprese, ha manifestato numerose perplessità in merito alla coerenza del nuovo istituto con il sistema tributario, i principi costituzionali e la normativa comunitaria. Queste considerazioni di natura sistematica, peraltro, sono sempre state accompagnate dalle incertezze applicative derivanti da una disciplina tutto sommato scarna e, quindi, dalle problematiche relative ai rapporti tra distretto e imprese aderenti, che hanno condotto la dottrina ad un certo scetticismo⁷²³.

Del resto, anche il legislatore, conscio delle inevitabili difficoltà che le scelte effettuate comportano, ha previsto, dapprima, l'applicazione in via sperimentale della novella nei riguardi di uno o più distretti e, successivamente, l'applicazione delle disposizioni "progressivamente" (comma 371).

In particolare, sebbene l'intervento legislativo abbia effettivamente considerato la capacità economica in termini oggettivi, piuttosto che soggettivi, ovverosia ritenendo rilevante la forza economica complessivamente espressa da un'"unica realtà economica", quella dottrina che da tempo studia il fenomeno delle PMI nell'ambito del sistema fiscale⁷²⁴, ha osservato che una tale impostazione dovrebbe richiedere che tale realtà economica sia ravvisabile in modo giuridicamente certo così da esprimere un'attitudine alla contribuzione diversa da quella espressa dalle imprese partecipanti, singolarmente considerate.

Diviene necessaria, in altri termini, una traduzione di simile realtà economica unitaria in una fattispecie giuridicamente definita, che ben difficilmente può ravvisarsi nella semplice «convergenza di interessi in relazione a particolari territori e a particolari produzioni» che contraddistingue il distretto produttivo. In particolare - si osserva - l'assenza tra le imprese del distretto di vincoli di controllo - presenti, per contro, nel gruppo societario - oppure di collegamento contrattuale, in grado di riflettere giuridicamente una unitaria realtà economica sottostante, evidenzia non solo la estrema difficoltà a configurare il trattamento fiscale come sistematico, ma pone anche dei seri interrogativi rispetto alla giustificazione costituzionale dello stesso, in termini di uguaglianza e ragionevolezza.

⁷²³ Perplessità chiaramente manifestate da DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali*, cit., p. 505.

⁷²⁴ TASSANI, *La fiscalità delle PMI tra distretti produttivi e reti di impresa: il dibattito teorico e l'evoluzione della normativa*, in *Piccola Impresa*, 2007, p. 114.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

3.4 Segue: la tassazione di distretto (o consolidata)

I numeri 1) e 2) della lett. a), co. 368, art. 1, della Finanziaria 2006, riconoscono la possibilità per le imprese⁷²⁵ appartenenti al distretto di esercitare l'opzione per la tassazione di distretto che si sostanzia nell'osservanza, in quanto applicabili, delle norme relative al consolidato nazionale.

In sostanza, accanto all'opzione già prevista dal TUIR e fondata sul controllo di diritto di cui all'art. 2359, co. 1, n. 1), cod. civ., la quale giustifica la tassazione in capo alla capogruppo, viene introdotta la possibilità per le imprese del distretto di optare per la medesima disciplina fiscale: al dato giuridico del controllo viene quindi equiparato il dato economico rappresentato dal collegamento funzionale o territoriale tra le imprese.

Non a caso l'unità fiscale di riferimento è, in questo caso, il distretto, il quale provvede agli adempimenti dichiarativi e di pagamento, in base alla somma dei redditi delle società che vi appartengono⁷²⁶. Il distretto - sulla cui forma giuridica nulla afferma il legislatore⁷²⁷ - è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi prodotti dalle imprese aderenti: l'imponibile è costituito dalla somma algebrica degli imponibili delle singole imprese che hanno esercitato congiuntamente l'opzione, cui vanno apportate le rettifiche proprie del consolidato (v. art. 122 TUIR)⁷²⁸.

⁷²⁵Secondo un'interpretazione "restrittiva" prospettata nella relazione al Ddl, l'opzione equiparerebbe le sole società di capitali che fanno parte dei distretti territoriali o funzionali ad un gruppo di società, rimanendo escluse da tale regime le società di persone e le imprese individuali le quali, pertanto, non potrebbero essere ricondotte nell'area di applicazione IRES. Si legge, infatti, che «*il primo grado di aggregazione è quello del consolidato fiscale: le società di capitali che fanno parte di distretti territoriali o funzionali sono sostanzialmente equiparate ad un gruppo di società. Il secondo grado di aggregazione è quello della tassazione unitaria [...] Alla seconda possono accedere anche le imprese non soggette ad Ires*». Sul punto è stato tuttavia osservato che in tal modo si discriminerebbero ingiustificatamente le imprese non rientranti nella tassazione IRES in ragione della loro qualificazione giuridica e tenuto conto del superamento della tassazione della singola impresa, se si applica una corretta interpretazione logico-sistematica, sembra essere più razionale la tesi estensiva che ritiene attratte in ambito IRES anche le società di persone e le imprese individuali (Così DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali*, cit., p. 505). A favore della tesi "estensiva" anche BEGHIN, *Prime considerazioni*, cit., p. 345, il quale ritiene che la stessa relazione al disegno di legge finanziaria propenda per la soluzione che «*riconduce nell'area dell'IRES anche le imprese che, per struttura giuridica, non potrebbero rientrarvi [...] Per allargare la disciplina (opzionale) di distretto anche ai soggetti Ire, si deve accettare la logica del superamento delle tradizionali strutture giuridiche soggettive e, conseguentemente, della misurazione della ricchezza in uno spazio più ampio, esteso a tutta la filiera produttiva delineata dalle stesse disposizioni che individuano il distretto. Il modo d'essere del circuito produttivo diviene, in questa prospettiva, elemento decisivo nella scelta del metodo interpretativo: [...] è necessario rimuovere l'incrostazione generata dalla scelta della struttura giuridica (di soggetto Ire o Ires) e garantire, ad un tempo, la convergenza verso un'imposta comune*»

⁷²⁶Così la relazione al Ddl finanziaria 2006.

⁷²⁷Secondo DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali*, cit., p. 505, «*considerati gli obiettivi che si vogliono realizzare tramite la costituzione dei distretti, la forma giuridica più opportuna sembrerebbe essere quella del consorzio a rilevanza esterna, ovvero di società consortile. Laddove si volesse assicurare maggiore flessibilità ed autonomia si potrebbe ricorrere allo schema dell'associazione di imprese ai sensi dell'art. 16 cod. civ.*».

⁷²⁸Invero, diversamente da quanto previsto per la trasparenza, il consolidamento nazionale scatta solo tra quelle società che hanno esercitato l'opzione, senza che vi debbano necessariamente partecipare tutte. In altre parole il consolidato è il frutto di una decisione in tal senso anche della controllata, decisione sulla quale evidentemente la controllante esercita un indubbio potere, ma senza per questo privare la partecipata dell'autonomia dovuta alla circostanza per cui nel capitale di quest'ultima sono presenti altri soci che non entrano nel consolidato. Quindi, mentre la trasparenza, quando viene scelta, attua un vero e proprio superamento dello schermo societario, il consolidato tende ad essere avvertito più come una modalità di determinazione dell'imponibile e di adempimento delle connesse obbligazioni tributarie e, come tale, lascia impregiudicata la soggettività degli enti che vi sono coinvolti (RUSSO, *I soggetti passivi*, cit., p. 313). Sostiene l'autonomia soggettività tributaria del gruppo VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2005, p. 427

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

L'applicazione della tassazione di distretto si basa sul presupposto che la soggettività passiva continua a far capo alle singole imprese aderenti, ma l'assolvimento degli obblighi di dichiarazione e di versamento delle imposte fa capo al distretto⁷²⁹: non si tratta, quindi, dell'attribuzione a quest'ultimo della qualifica di soggetto passivo IRES in quanto il consolidamento del reddito globale permette solo di attribuire al distretto i rapporti di debito o credito con l'Erario derivanti dal risultato economico delle imprese appartenenti al distretto stesso⁷³⁰.

Occorre tuttavia rilevare come il fenomeno distrettuale risulti, sotto taluni aspetti, agli antipodi rispetto alla *ratio* che ispira la disciplina del consolidato.

Il distretto, invero, più che ad un gruppo accentrato qual è quello tipico cui si applica la disciplina del consolidato - in cui un singolo soggetto, in base al controllo sulle altre imprese, esercita un potere di direzione, gestione ed organizzazione tale che le scelte singolari siano in realtà effettuate in una logica di azione coordinata da un solo soggetto cui spetta la scelta dell'iniziativa imprenditoriale⁷³¹ - si avvicina di più ad un sistema stellare (per il quale il legislatore ha introdotto il regime di trasparenza), in quanto nel distretto più imprese "partecipano" (nel senso economico e non giuridico) in una diversa entità (il distretto) la quale non è essa stessa che assume le decisioni e gli indirizzi economici del distretto, ma al contrario "subisce" le decisioni vengono dalle varie imprese che vi "partecipano", quest'ultime "gelose" della propria autonomia.

Ciononostante il legislatore richiama non la disciplina della trasparenza (invero tecnicamente inutile nel caso del distretto), bensì la disciplina del consolidato.

⁷²⁹RUSSO, *I soggetti passivi*, cit., p. 313. Ritengono che la capacità contributiva da assoggettare a tassazione continui pur sempre a far capo alle singole società del gruppo MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, in *Giur. imp.*, 2004, p. 481 e STEVANATO, *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria: profili problematici e prospettive di attuazione*, in *Rass. trib.*, 4, 2002, p. 1187. Afferma sul punto FANTOZZI, *postilla* allo scritto di FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 542 e FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES*, cit., p. 489 che la capacità contributiva colpita con il consolidato deriva da quella delle singole società, ma risulta il frutto di una trasformazione che permette di ottenere una grandezza che rappresenta una sintesi unitaria e indistinta la quale, pertanto, esprime non più le capacità contributive delle singole società, bensì una capacità contributiva collettiva. *Contra* FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità*, cit., p. 515. Secondo BEGHIN, *Il consolidato fiscale nazionale*, in Tesauro (a cura di), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, p. 24, sarebbe colpita l'attitudine alla contribuzione ascrivibile alle singole società facenti parti del gruppo, ma tale capacità contributiva sarebbe misurata secondo lo schema dell'aggregazione di gruppo propria del consolidato nazionale. Secondo FICARI, *Gruppo di imprese e consolidato fiscale all'indomani della riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 5, 2005, p. 1587 il risultato reddituale della determinazione consolidata esprimerebbe una capacità contributiva riferibile al soggetto cui attribuire (gli effetti del) l'attività imprenditoriale svolta: questa attività si definisce "di gruppo" in ragione del concorso di diversi membri appartenenti all'area di consolidamento e, soprattutto, dell'esercizio da parte dell'ente controllante di un potere di direzione, gestione ed organizzazione tale che le scelte singolari siano in realtà effettuate in una logica di azione coordinata da un solo soggetto cui spetta la scelta dell'iniziativa imprenditoriale. Secondo ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2004, p. 625 l'imponibile di gruppo rappresenta un'entità economica modellata con criteri peculiari, non ascrivibile ad uno specifico soggetto giuridico, ma ad un insieme di soggetti considerato in modo unitario ed autonomo (rispetto alle sue componenti), pur senza, a sua volta, soggettivizzarsi. Un'entità apprezzata nella sua oggettività, che assume rilevanza impositiva solo su base elettiva, sostituendo l'ordinaria fattispecie del tributo (nella sua duplice dimensione soggettiva ed oggettiva), e che, inevitabilmente, è imputata alla controllante quale polo di aggregazione, e quindi collante, del predetto insieme.

⁷³⁰INGRAO, *In tema di tassazione dei gruppi di imprese ex D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, istitutivo dell'IRES*, in *Rass. trib.*, 2, 2004, p. 537.

⁷³¹V. FICARI, *Gruppo di imprese*, cit., p. 1587.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Con il distretto si persegue una finalità opposta a quella che giustifica la disciplina del consolidato nazionale: la soggettività non tende a dissolversi o, quanto meno, a “ridursi” nelle imprese “controllate” a favore della “controllante” in ragione della direzione unitaria che questa esercita ma, al contrario, si cerca di attribuire (senza compierlo appieno) una “soggettività” ad una figura (il distretto) che risulta dalle imprese aderenti “partecipata” e la cui “politica aziendale” è in realtà determinata dalle imprese che vi aderiscono.

In sostanza, mentre nella disciplina del consolidato e della trasparenza si mira a sfumare la soggettività delle società che subiscono le decisioni a favore del soggetto (nel caso del consolidato) o dei soggetti (nell’ipotesi della trasparenza) che determinano le scelte del gruppo, nel distretto il legislatore attribuisce maggiore rilevanza all’ente “partecipato” (il distretto) elidendo la soggettività dei soggetti partecipanti, veri fautori delle decisioni comuni (le imprese aderenti).

In altri termini, mentre l’opzione per la trasparenza e per il consolidato mira a rafforzare la soggettività di coloro che tale opzione esercitano, direttamente (trasparenza) ovvero indirettamente (le società controllate) in ragione del loro effettivo potere direzionale, la tassazione di distretto affievolisce la soggettività delle imprese che tale opzione esercitano a favore di una entità (il distretto) che da queste stesse è “partecipata”.

3.5 Segue: la tassazione unitaria e la tassazione concordata (unitaria e individuale)

Accanto all’opzione per la tassazione consolidata distrettuale, la Finanziaria 2006 disciplina un ulteriore regime opzionale di tassazione del distretto. I numeri da 3) a 15) del comma 368 prevedono un sistema di imposizione in cui le imposte dirette (IRES e IRAP) nonché i tributi, contributi e le altre somme di competenza degli enti locali sono dovuti su base concordataria, per almeno un triennio.

In caso di esercizio dell’opzione per la tassazione unitaria da parte del distretto, quest’ultimo diviene *ex lege* un soggetto passivo dell’IRES ai sensi dell’art. 73, co. 1, lett. b) del TUIR (ovverosia un ente privato residente che ha per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di un’attività commerciali) il cui reddito imponibile comprende quello delle imprese che vi appartengono e che hanno contestualmente optato per la tassazione unitaria.

A tale sistema di imposizione possono accedere non solo i soggetti passivi IRES ma anche imprese non soggette a tale imposta⁷³². Il distretto produttivo, quindi, acquisisce una autonoma soggettività tributaria ai fini delle imposte sui redditi e di quelle locali sicché anche il reddito delle imprese originariamente soggette all’imposta progressiva (imprese individuali e società di persone) che esercitano l’opzione sconta l’aliquota proporzionale IRES.

I distretti possono poi concordare in via preventiva e vincolante con l’Agenzia delle entrate e con i competenti enti locali, il volume delle imposte di competenza delle imprese appartenenti al distretto stesso, da versare in ciascun esercizio.

La determinazione di tale ammontare varia in ragione del soggetto attivo del rapporto impositivo: il volume delle imposte dirette è determinato avendo riguardo alla natura, tipologia ed entità delle imprese coinvolte, alla loro attitudine alla contribuzione e ad altri parametri oggettivi, determinati anche su base presuntiva, determinati dalla stessa Agenzia delle entrate, previa consultazione delle categorie interessate e degli organismi rappresentativi dei distretti. I tributi, contributi e le altre somme dovute agli enti locali, per contro, sono

⁷³² Concordi sul punto tanto la relazione al Ddl quanto BEGHIN, *Prime considerazioni*, cit., p. 345.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

determinati tenendo conto dell'attitudine alla contribuzione delle imprese, con l'obiettivo di stimolare la crescita economica e sociale dei territori interessati; i criteri generali per la determinazione di quanto dovuto in base al concordato vengono determinati dagli enti locali interessati (anche in tal caso) previa consultazione delle categorie interessate e degli organismi rappresentativi dei distretti.

Nonostante l'acquisto della soggettività passiva da parte del distretto, rimangono comunque fermi gli ordinari obblighi e adempimenti fiscali da parte delle imprese appartenenti al distretto e l'applicazione delle disposizioni penali tributarie.

La ripartizione del carico tributario tra le imprese aderenti è rimessa al distretto il quale deve provvedervi in base a criteri di trasparenza e parità di trattamento e sulla base di principi di mutualità.

Un peculiare beneficio è riconosciuto al distretto nell'ambito dell'attività di controllo e accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria: nel caso in cui il distretto e le imprese partecipanti osservino il concordato, i controlli sono eseguiti unicamente a scopo di monitoraggio, prevenzione ed elaborazione dei dati necessarie per la definizione di futuri concordati⁷³³.

A differenza di quanto osservato con riferimento alla tassazione di distretto, nella tassazione unitaria si assiste alla creazione di un nuovo soggetto passivo di imposta (il distretto) il quale diviene pertanto titolare di una capacità contributiva propria, la quale trova quantificazione sulla base di un concordato tra il distretto medesimo e i soggetti attivi del rapporto impositivo.

Tale sistema, come è intuibile, offre numerosi spunti di riflessione i quali, tuttavia, pongo altrettanti profili di frizione con l'intero sistema impositivo e con i precetti costituzionali.

Vale la pena sottolineare, in primo luogo, che la determinazione del volume delle imposte dovute mediante concordato genera una "spaccatura" tra quelle che sono le ordinarie fattispecie economicamente rilevanti (riconducibili alle singole imprese aderenti al distretto) e la determinazione del reddito unitario imponibile, che spetta al distretto (ed alla Amministrazione finanziaria), il che rende difficile giustificare l'imposizione sul "soggetto distretto" in base ad una capacità contributiva propria⁷³⁴.

A ciò si aggiunga la previsione di una soggettività passiva da configurarsi in assenza di una di una titolarità giuridica del distretto, privo di per sé di soggettività di diritto comune, rispetto alla fonte reddituale⁷³⁵.

Nello sforzo di trovare un'interpretazione sistematica che assegni all'istituto una certa coerenza con il modello "ordinario" di imposizione e con il principio di capacità contributiva, si potrebbe fare riferimento alla *ratio* di fondo della disposizione, ovvero sia quella di assimilare la posizione delle imprese del distretto a quella dei soci partecipanti ad una società, con la peculiarità che il legame tra essi non è costituito dal controllo societario bensì dalla

⁷³³ Sul punto è stato rilevato che, dal complesso normativo, pare emergere un prevalenza del dato sostanziale (o, se si preferisce, il modello impositivo prescelto) rispetto ai profili procedurali attinenti al rapporto con l'Amministrazione finanziaria, giacché le fattispecie di evasione, anche se perpetrate, non potranno essere perseguite dal fisco laddove il contribuente sia rispettoso degli accordi assunti su base concordataria (BEGHIN, *Prime considerazioni*, cit., p. 350).

⁷³⁴ BEGHIN, *Prime considerazioni*, cit., p. 348.

⁷³⁵ TASSANI, *La fiscalità delle PMI*, cit., p. 115.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

comunanza di interessi ed obiettivi che unisce le imprese del distretto nella finalità di crescita economica e miglioramento organizzativo che implica la mutualità prevista dalla legge.

In quest'ottica potrebbe comprendersi l'indirizzo del legislatore di preferire la tassazione del reddito "aggregato" delle imprese, considerandolo rilevante sotto il profilo giuridico in termini reali in quanto prescinderebbe dal soggetto produttore, ed assumendo quindi il soggetto aggregatore (il distretto) quale soggetto passivo al quale riferire l'intera nuova ricchezza prodotta, nella considerazione che la partecipazione al distretto ed il perseguimento degli scopi comuni costituiscono l'elemento di comunanza che giustifica la tassazione di gruppo o unitaria.

In altri termini, la capacità contributiva del distretto dovrebbe essere individuata nel legame tra le imprese aderenti che si riflette negli obiettivi propri del distretto⁷³⁶.

Maggiori perplessità destano quelle norme che consentono la pre-determinazione delle imposte dovute nonché la possibilità di ripartire il carico complessivo tra le imprese aderenti al distretto.

Quanto all'imposizione concordata con l'Amministrazione finanziaria essa non è limitata ai soli distretti che optano per la tassazione unitaria. Tutti i distretti, infatti, possono concordare in via preventiva e vincolante, per almeno un triennio, il volume delle imposte dirette e dei tributi locali di competenza delle imprese appartenenti al distretto indipendentemente dall'esercizio dell'opzione per la tassazione distrettuale o unitaria.

Il distretto, quindi, può concordare con l'Amministrazione finanziaria il volume delle imposte dovute sia che sia dotato di soggettività tributaria sia che ne sia privo: nel primo caso oggetto del concordato sarà il reddito unitario imponibile mentre, nella seconda ipotesi, il distretto può concordare con l'Amministrazione finanziaria le imposte sul reddito dovute dalle singole imprese (e non già l'imposta sul reddito proprio): desta quindi perplessità il fatto che il concordato venga sottoscritto da un soggetto (il distretto) che non solo non è titolare della conseguente obbligazione tributaria, ma che è anche in un rapporto con i fatti economici da concordare sicuramente meno diretto rispetto alla singola impresa per conto della quale il distretto è autorizzato ad operare⁷³⁷.

La ripartizione del carico tributario tra le imprese interessate è rimessa al distretto. I fatti economici cui è ricollegato l'ammontare del tributo dovuto, quindi, sono determinati *ex ante* tra il distretto e l'Amministrazione finanziaria, secondo logiche lontane dai fondamentali schemi di determinazione dell'imponibile su base analitica ed effettiva. La legge richiama al riguardo «criteri di trasparenza e parità di trattamento, sulla base di principi di mutualità»⁷³⁸.

Si è affermato sul punto che il criterio della trasparenza è da intendere nel senso che i meccanismi di ripartizione del carico tributario devono essere noti preventivamente a tutti i partecipanti e all'Amministrazione finanziaria, e mantenuti costanti per tutta la durata del periodo di opzione e basati su criteri di ragionevolezza e non di arbitrarietà.

In parte simile è il significato da attribuire al criterio della parità di trattamento, da intendere nel senso che non può essere consentito al distretto di adottare criteri discriminatori o irrazionali, anche in considerazione del principio generale del cd. patto leonino.

⁷³⁶ Questa la lettura fornita da DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali*, cit., p. 505,

⁷³⁷ DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali*, cit., p. 505

⁷³⁸ Così ROSSI, *Prime considerazione*, cit., p. 343.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Il riferimento ai principi di mutualità attiene, infine, al tipo di rapporto che deve intercorrere tra le imprese aggregate, nel senso che ciascuna deve “poter contare” sull’altra, ove ne abbia bisogno, in una logica di mutuo sostegno e reciproco supporto: «tale impegno, trasferito in ambito fiscale, implica conseguentemente la possibilità di adottare criteri di riparto del peso economico del tributo - la cui misura sia stata preventivamente e complessivamente concordata con l’Agenzia e gli enti locali - anche in modo non rigorosamente proporzionale, in ciò giustificata da finalità di solidarietà tra imprese, per scopi occupazionali, di sostegno ai nuovi investimenti, o per far fronte a congiunture sfavorevoli»⁷³⁹.

La scelta di mantenere nel quadro interprivatistico il riparto interno del carico tributario mal si concilia, tuttavia, con il richiamo ai criteri di trasparenza e parità di trattamento basati sul principio di mutualità. A ciò si aggiunga che con tale previsione si assiste ad una “sostituzione” del distretto al legislatore nello stabilire i criteri di riparto del carico tributario⁷⁴⁰.

Il legislatore, peraltro, non prevede alcun obbligo di rivalsa tra il distretto e le imprese aderenti, sicché i meccanismi di trasferimento dei carichi fiscali all’interno della filiera produttiva sono lasciati alla libera determinazioni delle parti e non risultano suscettibili di apprezzamento sul piano istituzionale⁷⁴¹.

Tale regime opzionale, che sembra rispondere all’esigenza di garantire la stabilità del gettito e di semplificare la fase applicativa del tributo, suscita dunque perplessità circa la compatibilità con il precetto costituzionale di capacità contributiva, così come interpretato dalla Corte costituzionale la quale sottolinea l’esigenza, almeno nel settore delle imposte dirette, di un’imposizione connessa al reddito effettivo del contribuente in quanto espressivo della capacità contributiva⁷⁴².

Sospetti di illegittimità della disposizione sono stati sollevati anche con riferimento al divieto di aiuti di Stato. Opportunamente, quindi, il legislatore, al comma 371, subordina l’applicazione delle norme, anche in via sperimentale, alla compatibilità con la normativa comunitaria.

Peraltro, in mancanza del decreto attuativo e, quindi, di una più precisa delimitazione del campo di applicazione, soggettivo e territoriale, della nuova disciplina, risulta impossibile esprimere un giudizio definitivo, specie con riferimento alla selettività dell’aiuto.

Del resto, tale forma di aiuto non rientra in una delle categorie non soggette all’obbligo di notifica in base ai regolamenti della Commissione, i quali esentano, come si è detto, taluni aiuti a finalità regionale, in favore delle piccole e medie imprese, della ricerca e dello sviluppo, a tutela dell’ambiente, dell’occupazione e della formazione. Gli aiuti di Stato alle PMI, poi, presentano un limitato ambito di applicazione soggettivo, eccessivamente restrittivo

⁷³⁹ Sul punto si vedano, *ex multis*, Corte cost. 26 luglio 2000, n. 362, 4 maggio 1995, n. 143; 20 luglio 1994, n. 315; 5 febbraio 1992, n. 42; 28 luglio 1976, n. 200.

⁷⁴⁰ DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali*, cit., p. 505

⁷⁴¹ BEGHIN, *Prime considerazioni*, cit., p. 348.

⁷⁴² BEGHIN, *Prime considerazioni*, cit., p. 348. Perplessità sono anche sollevate da DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali*, cit., p. 505.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

rispetto al perimetro di distretto tracciato dalla Finanziaria 2006, la quale non prevede limiti dimensionali⁷⁴³.

3.6 Le agevolazioni “temporanee” per le aggregazioni tra imprese

Nel quadro delle agevolazioni che hanno trovato applicazione solo “temporanea” rientrano il cd. bonus aggregazioni⁷⁴⁴, introdotto inizialmente dalla l. 296/2006 per le operazioni effettuate negli anni 2007 e 2008 e poi riconfermato, con talune modifiche, dal Dl. 5/2009, per il 2009⁷⁴⁵ nonché il credito di imposta a favore delle piccole e medie imprese di cui all’art. 9 del Dl. 14 marzo 2005, n. 35.

Come noto, dopo la riforma del 2003, le operazioni straordinarie di fusione, scissione e conferimento d’azienda sono ispirate al principio della neutralità fiscale, nel senso che eventuali disavanzi o differenze sono irrilevanti sotto il profilo dell’imputazione in quanto i beni aziendali sono destinati a transitare da un soggetto all’altro mantenendo il valore fiscalmente riconosciuto che aveva prima dell’operazione in capo al soggetto fuso, incorporato o conferente⁷⁴⁶.

Su un piano di alternatività rispetto al concetto di neutralità fiscale si pone invece la possibilità, talora prevista dal legislatore in via opzionale, di affrancare a pagamento (attraverso il pagamento di un’imposta sostitutiva) i differenziali derivanti dalle operazioni di fusione, scissione e conferimento.

In questo quadro, il richiamato bonus riconosceva “gratuitamente” la rilevanza fiscale del disavanzo da concambio, quale misura di stimolo all’economia⁷⁴⁷.

Tale disciplina prevedeva infatti la possibilità per i soggetti indicati nell’articolo 73, comma 1, lettera a), TUIR, che risultavano da operazioni di aggregazione aziendale, realizzate attraverso fusione o scissione, di considerare riconosciuto, ai fini fiscali, il valore attribuito (all’avviamento per il 2007 e il 2008) ai beni strumentali materiali e immateriali, per effetto della imputazione su tali poste di bilancio del disavanzo da concambio, ovvero i maggiori valori iscritti dal soggetto conferitario, per un ammontare complessivo non eccedente l’importo di 5 milioni di euro.

Tra le condizioni cui era subordinata la concessione dell’agevolazione vi era la necessità che le imprese che partecipavano alle operazioni fossero tra loro indipendenti, in quanto non appartenenti allo stesso gruppo societario.

Si trattava dunque di una misura, in origine, ad ampio raggio che, dopo le modifiche che ne hanno ridotto fortemente la convenienza, non è stata ulteriormente prorogata al 2010 e agli anni successivi nonostante le richieste in tal senso provenienti dal mondo imprenditoriale⁷⁴⁸.

⁷⁴³ RICCI, *I distretti produttivi e il diritto comunitario*, in Del Federico-Melis (a cura di), *La tassazione dei distretti produttivi*, in CNDC, 2006, p. 45. Sul punto v. anche INGROSSO-MAROTTA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 568.

⁷⁴⁴ Sul quale vedi, tra gli altri, CORASANITI, *Brevi note in merito alle recenti modifiche introdotte nella disciplina tributaria dei conferimenti di azienda*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 531; VIOTTO, *I profili soggettivi*, cit., p. 489.

⁷⁴⁵ Si noti che l’agevolazione è contenuta nello stesso “Decreto anticrisi” che ha introdotto la disciplina di diritto comune sulle reti di imprese.

⁷⁴⁶ MARINI, *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, Torino, 2009.

⁷⁴⁷ VIOTTO, *I profili soggettivi*, cit., p. 470.

⁷⁴⁸ MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 565.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l’Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l’anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell’Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Scopo della disposizione era quella di incentivare l'aggregazione aziendale ottenuta mediante l'unione di soggetti distinti ed indipendenti, in quanto idonea a garantire una consequenziale aggregazione aziendale, con connesso aumento dimensionale, miglioramento dell'efficienza, ottenimento di sinergie, di economie di scala e di gamma, ecc. In definitiva, cioè, dell'incremento della competitività delle imprese e dell'economia nazionale in generale sui mercati⁷⁴⁹.

Tale agevolazione, tuttavia, per i particolari requisiti richiesti per la sua concessione, sebbene offra interessanti spunti di riflessione, tende ad uscire dall'ambito di analisi del presente studio in quanto operante nelle sole ipotesi di concentrazione (e non di collaborazione tra imprese indipendenti): il soggetto agevolato è infatti una società nata dalla fusione di altri soggetti i quali, quindi, decidono di operare congiuntamente rinunciando alla propria autonomia.

Se, quindi, l'obiettivo perseguito è lo stesso di altre agevolazioni (adattare le dimensioni delle imprese al mercato) diversa è la via "suggerita" mediante incentivi (quella della concentrazione).

Più affine al presente studio è quindi l'agevolazione consistente nel credito d'imposta pari al 50% delle spese sostenute per studi e consulenze inerenti ad operazioni di concentrazione tra piccole e medie imprese, così come definite dalla raccomandazione della Commissione n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003⁷⁵⁰, previsto dall'art. 9 del D.L. 35/2005⁷⁵¹.

Come precisato dal comma 1bis, infatti, il termine "concentrazione" include non solo la costituzione di un'unica impresa mediante fusione o incorporazione, ma anche la costituzione di aggregazioni su base contrattuale fra imprese che organizzano in comune attività imprenditoriali rilevanti, la costituzione di consorzi mediante i quali più imprenditori istituiscono una organizzazione comune per lo svolgimento di fasi rilevanti delle rispettive imprese, nonché le ulteriori forme che favoriscano la crescita dimensionale delle imprese.

Anche in tal caso, tuttavia, l'agevolazione ha avuto carattere temporaneo in quanto è stata concessa per i soli anni 2005, 2006 e 2007⁷⁵².

Quanto allo scopo perseguito dalla disposizione, benché possa essere facilmente individuato nell'incentivo alla crescita dimensionale delle imprese (come suggerito dalla stessa disposizione al comma 1bis, lett. e)) la stessa norma, al primo comma (lett. b)) richiede che l'impresa risultante dal processo di concentrazione, comunque operata, ovvero l'aggregazione fra singole imprese, rientri pur sempre nella definizione di piccola e media impresa.

Il legislatore, in sostanza, ha incentivato le imprese di piccole dimensioni ad aggregarsi per dar vita ad organizzazioni più ampie, a condizione che la figura risultante rientri pur sempre nella categoria delle imprese di piccola e media dimensione.

⁷⁴⁹ In questi termini, seppur in parte critico, VIOTTO, *I profili soggettivi*, cit., p. 470.

⁷⁵⁰ Sulla compatibilità dell'aiuto con la disciplina degli aiuti di Stato v. PACE, *Regole per l'accesso al premio di concentrazione*, in *Corr. trib.*, 4, 2006, p. 323.

⁷⁵¹ Sul quale v. INGROSSO-MAROTTA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 568; DEOTTO-TESTONE, *Definito l'ambito applicativo del credito d'imposta per le PMI*, in *Corr. Trib.*, 25, 2005, p. 1951; BENVENUTO, *La nozione di "microimpresa", di "piccola" e di "media impresa" negli aiuti alle attività produttive*, in *Corr. Trib.*, 28, 2005, p. 2213.

⁷⁵² Per i quali sono stati stanziati fondi, rispettivamente, per 34 milioni di euro, 110 milioni di euro e 57 milioni di euro. Per i profili applicativi si veda il Provvedimento direttoriale 11 gennaio 2005.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

4. In particolare: le agevolazioni fiscali per il contratto di rete

4.1 Le agevolazioni fiscali per le imprese che aderiscono ad un contratto di rete

Per quanto riguarda le aggregazioni realizzate mediante stipula di un contratto di rete, lo stesso Dl. 5/2009 stabilisce che ad esse si applicano le disposizioni dell'articolo 1, comma 368, lettere b), c) e d), della Finanziaria 2006, previa autorizzazione rilasciata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, da adottare entro sei mesi dalla relativa richiesta. La facoltà di usufruire dei vantaggi in materia amministrativa, finanziaria e di innovazione è quindi subordinata ad una autorizzazione dei citati ministeri, i quali sono incaricati di verificare se i programmi di sviluppo della rete sono idonei a realizzare lo scopo di accrescere la reciproca capacità innovativa e la competitività sul mercato⁷⁵³.

Sotto il profilo fiscale, il Dl. 78/2010 ha introdotto un'agevolazione per le imprese aderenti al contratto che consiste nella sospensione d'imposta degli utili destinati al fondo comune e finalizzati agli investimenti previsti dal programma comune, preventivamente asseverato.

Nel complesso della disciplina del contratto di rete le agevolazioni assumono un ruolo tutt'altro che secondario. Invero, tale rilievo è emerso soprattutto nei primi commenti alla disciplina i quali, seppur molto divergenti tra loro su altri aspetti, hanno comunque evidenziato la centralità delle misure di aiuto alle reti.

Si è infatti osservato che la disciplina civilistica del contratto di rete si svolge prevalentemente sul piano definitorio e risulta privo di un apprezzabile contenuto di tutela a favore di un determinato soggetto contraente (come, per contro, avviene per la subfornitura ed il franchising)⁷⁵⁴. Non avendo quindi la funzione di tutelare il contraente debole, la finalità dell'intervento normativo è stata individuata proprio nel comma 4quiquies del decreto, il quale estende alle reti di imprese le agevolazioni amministrative, finanziarie, di ricerca e sviluppo originariamente previste per i distretti produttivi. La concessione dei benefici riservati alla rete costituisce, quindi, se non l'unica, quantomeno la principale ragione della disciplina in esame⁷⁵⁵, come risulta peraltro suggerito anche dal titolo della legge stessa «*misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi*».

Del resto, anche coloro i quali hanno ricondotto il contratto di rete tra i consorzi con attività esterna hanno in ogni caso collocato l'intervento «*nel risalente filone della legislazione di sostegno ai consorzi non caratterizzati da finalità anticoncorrenziali, filone inaugurato dalla legge 30 aprile 1976, n. 374 e poi proseguito con numerosi interventi successivi. Tuttavia, il legislatore, non si sa se condizionato da vecchi pregiudizi nei confronti dei consorzi e/o suggestionato - come direbbe Ascarelli - dalla magia delle parole, ha preferito utilizzare il nuovo nomen juris di contratto di rete anziché quello vecchio di consorzio*»⁷⁵⁶. Se così è - prosegue l'Autore - forse sarebbe stato preferibile limitarsi a stabilire che solo i consorzi con attività esterna, stipulati per il raggiungimento di determinati

⁷⁵³ VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 946.

⁷⁵⁴ Tale osservazione è tratta da CUFFARO, *Contratti di impresa*, cit., p. 6; sulla questione si veda anche MACARIO, *Il "contratto" e la "rete": brevi note sul riduzionismo legislativo*, in *I contratti*, 2009, p. 954.

⁷⁵⁵ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 3.

⁷⁵⁶ MARASÀ, *Contratti di rete*, cit., p. 11.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

obiettivi, avevano accesso alla disciplina di sostegno prevista dalla legge, senza la necessità di introdurre un'ulteriore fattispecie contrattuale.

L'agevolazione, benché richiami la tecnica della sospensione di imposta, mostra un "ritorno" all'agevolazione di cui alla già menzionata l. 374/1976 in quanto sono gli aderenti (e non l'organismo comune) a beneficiare della sospensione d'imposta di una parte di utili destinata ad essere impiegate per le finalità oggetto del contratto medesimo.

La scelta di individuare quali beneficiarie le imprese e non la rete trova la propria giustificazione nel fatto che non tutte le reti possono considerarsi soggetti autonomi rispetto ai partecipanti e se l'intendimento era quello di utilizzare lo strumento dell'agevolazione fiscale quale propellente per il nuovo strumento negoziale, necessariamente occorre agevolare gli aderenti al contratto di rete e non le reti, intese come enti dotati di autonoma soggettività di diritto civile⁷⁵⁷.

Ai sensi dei commi 2quater e seguenti dell'art. 42 del Dl. 78/2010, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, una quota degli utili dell'esercizio destinati dalle imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete, al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare per realizzare entro l'esercizio successivo gli investimenti previsti dal programma comune di rete, preventivamente asseverato⁷⁵⁸ da organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti previsti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze⁷⁵⁹, ovvero, in via sussidiaria, da organismi pubblici individuati con il medesimo decreto⁷⁶⁰, se accantonati ad apposita riserva, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete⁷⁶¹.

⁷⁵⁷ GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale*, cit., p. 610.

⁷⁵⁸ Su tale profilo v. CALIFANO, *Prime note*, cit., p. 29.

⁷⁵⁹ Con decreto MEF del 25 febbraio 2011 sono stati individuati i requisiti che gli organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale devono possedere per consentire l'asseverazione del programma comune di rete: sono abilitati a rilasciare l'asseverazione del Programma gli organismi espressi dalle Confederazioni di rappresentanza datoriale rappresentative a livello nazionale presenti nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro ai sensi della legge 30 dicembre 1986, n. 836, espressioni di interessi generali di una pluralità di categorie e territori. Tali organismi comunicano il possesso dei requisiti ivi indicati all'Agenzia delle entrate nelle forme e modalità previste dal direttore dell'Agenzia delle entrate. Gli Organismi di asseverazione possono avvalersi degli Organismi di certificazione, di Istituti Universitari, di professionisti ed esperti di settore iscritti in appositi Albi o Elenchi. L'asseverazione è attestata entro trenta giorni dalla richiesta di rilascio dell'organo comune per l'esecuzione del contratto della rete, ovvero del rappresentante della Rete risultante dalla stipula dello stesso contratto. L'avvenuta asseverazione è comunicata contestualmente, anche, all'Agenzia delle entrate nelle forme e modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

A questa attività di asseverazione si accompagna, ad ogni modo, l'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate la quale vigila sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti. In tal senso, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'Agenzia delle entrate può effettuare tra l'altro: a) la verifica formale dell'avvenuta asseverazione del programma, anche mediante riscontro presso gli organismi di asseverazione; b) la verifica della imputazione a riserva degli utili in sospensione di imposta e dei relativi successivi utilizzi; c) la vigilanza sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione in base a specifici accordi. Per i criteri e le modalità di comunicazione da parte degli organismi di asseverazione dell'avvenuta asseverazione del programma comune di rete v. Prov. 14 aprile 2011 del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

⁷⁶⁰ Si legge nel preambolo del citato decreto del 25 febbraio 2011 che il MEF ha ritenuto «opportuno rinviare l'individuazione degli organismi pubblici ai quali, in via sussidiaria, è consentito asseverare i suddetti programmi di rete, in quanto appare necessaria un'attenta preventiva disamina da effettuarsi d'intesa con il Ministero dello sviluppo economico».

⁷⁶¹ L'asseverazione è rilasciata previo riscontro della sussistenza nel caso specifico degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione in capo alle imprese che lo hanno sottoscritto. È affidata

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

In apparenza, l'agevolazione è diretta a favorire indistintamente tutte le imprese che decidono di collaborare "mettendosi in rete": possono infatti accedere all'agevolazione sia le imprese che hanno originariamente sottoscritto un contratto di rete, sia le imprese che hanno aderito a un contratto di rete già esistente, indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dalla tipologia di attività svolta o dal settore economico di riferimento, nonché dalla localizzazione territoriale (essendo ammesse non solo le imprese residenti ma anche le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti⁷⁶²).

Ciononostante, un'attenta analisi dimostra come, al contrario, numerose siano le circostanze che limitano l'applicabilità dell'agevolazione.

In primo luogo, la stessa norma prevede due limiti quantitativi, uno "individuale" e uno "complessivo".

Quanto ai limiti quantitativi individuali si prevede che l'ammontare massimo di utili che non concorre alla formazione del reddito d'impresa non può, comunque, superare il limite di euro un milione. L'agevolazione, poi, può essere fruita, nel limite complessivo di 20 milioni di euro per l'anno 2011 e di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013⁷⁶³.

La via scelta dall'Amministrazione non è stata quella del cd. "*click day*" bensì quella di una ripartizione proporzionale delle risorse disponibili⁷⁶⁴: l'Agenzia delle Entrate, sulla base del risparmio d'imposta complessivamente richiesto⁷⁶⁵, determina la percentuale spettante⁷⁶⁶. Tale percentuale è comunicata mediante successivi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate⁷⁶⁷.

Dal punto di vista tecnico, gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare trovano espressione in bilancio in una corrispondente riserva, di cui viene data informazione in nota integrativa, e sono vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete.

Tale meccanismo applicativo, risponde ad una duplice esigenza: il fine ultimo è quello di incentivare l'effettivo compimento del programma comune di rete da parte delle imprese aderenti al contratto di rete e, per questo, la norma agevola gli investimenti realizzati per il completamento del programma stesso. Al tempo stesso si consente comunque di fruire

all'Agenzia delle entrate il compito di vigilare sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione, revocando i benefici laddove indebitamente fruiti.

⁷⁶² Cfr. MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 568. Sulla disciplina per determinare la residenza fiscale v., per tutti, MARINI, *Residenza fiscale*, in *Enc. giur. Trecc.*, XVII, agg., 2009, p. 1.

⁷⁶³ Critico sull'ammontare dell'agevolazione concessa rispetto al fine CALIFANO, *Prime note*, cit., p. 48. Sul punto v. anche BUCCICO, *Strumenti per la crescita economica: il contratto di rete e la sua disciplina fiscale*, in *Inn. Dir.*, 2, 2012, p. 87.

⁷⁶⁴ MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 569.

⁷⁶⁵ I criteri e modalità di attuazione dell'agevolazione di cui al comma 2quater, sono stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, anche al fine di assicurare il rispetto del limite complessivo previsto dal comma 2quinqies. La comunicazione (mod. RETI) contenente i dati per la fruizione dei vantaggi fiscali per le imprese appartenenti ad una delle reti di impresa (*rectius*: imprese) e le relative istruzioni sono contenute nell'ulteriore Provv. 14 aprile 2011, prot. 31139. È previsto che la comunicazione debba essere presentata nel mese di maggio 2011, 2012 e 2013 relativamente ai periodi d'imposta rispettivamente del 2010, 2011 e 2012.

⁷⁶⁶ Così il Provv. 14 aprile 2011, prot. 31139.

⁷⁶⁷ La percentuale massima è stata pari al 75,3733% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010 a fronte di un risparmio d'imposta complessivamente richiesto pari a € 26.534.578 (Prov. 13 giugno 2011), all'86,5011% per il 2011 a fronte di un risparmio d'imposta complessivamente richiesto pari a € 16.186.763 (Prov. 14 giugno 2012) e all'83,0423% a fronte di un risparmio d'imposta complessivamente richiesto pari a € 16.858.862 (Prov. 14 giugno 2013).

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

dell'agevolazione prima della realizzazione degli investimenti, al ricorrere dei presupposti previsti dalla norma in esame: adesione al contratto di rete, accantonamento e destinazione dell'utile dell'esercizio, asseverazione del programma di rete⁷⁶⁸.

Numerosi sono anche i limiti "soggettivi".

Una prima "discriminazione" discende dal fatto che l'agevolazione rappresenta il frutto di una commistione tra i meccanismi tipici di rinvio del prelievo tramite costituzione di riserve in sospensione di imposta (che mirano ad evitare l'immediato assoggettamento a tassazione degli utili derivanti da rivalutazione monetaria dei beni di impresa o degli utili che l'impresa abbia conseguito, in ragione del fatto che ad essi risulta impressa una particolare destinazione) e i provvedimenti che favoriscono il sostenimento di costi, spese e oneri (per i quali, oltre alla deducibilità, viene prevista un'ulteriore agevolazione all'atto del sostenimento del costo).

Tale ibridazione esclude dal novero dei soggetti agevolabili le imprese in perdita o, comunque, quelle che conseguono utili in misura inferiore rispetto alle somme destinate al fondo comune⁷⁶⁹.

In secondo luogo il meccanismo trova applicazione solo a favore delle reti che prevedono l'istituzione di un fondo comune e risultano, per contro, escluse tutte le reti cd. "leggere" in quanto prive della dotazione patrimoniale le quali, tuttavia, perseguono le medesime finalità meritevoli previste dalla norma.

Vengono quindi escluse dall'incentivo proprio quelle forme di collaborazione "leggera" che venivano tipizzate con il Dl. 9/2005 e che costituivano il vero elemento di novità all'interno dell'ordinamento tributario. In sostanza, sono agevolate solo quelle reti dotate di un fondo comune che, in realtà, molto si avvicinano a istituti già conosciuti dall'ordinamento⁷⁷⁰.

Ulteriore limitazione che restringe l'applicabilità della disciplina discende dalla comunicazione C(2010)8939 della Commissione la quale ha riconosciuto la legittimità dell'incentivo purché destinato a contratti di rete che non danno vita a nuovi soggetti passivi.

L'Amministrazione finanziaria, nella circolare 20/E del 2013, interpretando la disposizione in senso conforme al divieto di aiuti di Stato, ha quindi escluso l'applicabilità delle agevolazioni alle imprese partecipanti ad una rete-soggetto. Una scelta che, sebbene rimuova *ab origine* qualunque problema di contrarietà della norma con l'ordinamento comunitario, rende decisamente poco "appetibile" la scelta di costituire una rete-soggetto.

È interessante al riguardo osservare come l'A.F. non sia giunta a tale conclusione in base ad una interpretazione orientata al rispetto del diritto comunitario, ma sulla base di una interpretazione letterale della disposizione.

Si osserva infatti che *«le imprese che costituiscono una rete soggetto non si impegnano a realizzare "direttamente" gli investimenti previsti dal programma comune, mediante la destinazione - "ideale" - al fondo patrimoniale di una quota di utili ma, sottoscrivendo il contratto, si impegnano ad effettuare dei conferimenti in un soggetto "distinto" cui compete l'effettiva realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete. Di conseguenza, viene meno la possibilità per le imprese partecipanti al contratto di fruire dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 42 del dl. 78/2010, atteso che la stessa è condizionata alla*

⁷⁶⁸ Circ. 15/E del 14 aprile 2011.

⁷⁶⁹ GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale*, cit., p. 610.

⁷⁷⁰ GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale*, cit., p. 610.

realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete da parte delle “imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete”».

In ogni caso, tra gli investimenti della rete possano considerarsi ammissibili - in linea generale - i costi sostenuti per l'acquisto o l'utilizzo di beni (strumentali e non) e servizi, nonché per l'utilizzo di personale. Possono altresì considerarsi ammissibili i costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione da parte delle imprese aderenti al contratto di rete.

Ai limiti quantitativi e soggettivi possono poi aggiungersi una serie di limiti “temporali”.

Un termine è infatti fissato per il compimento degli investimenti previsti dal programma comune di rete, i quali devono essere effettuati «*entro l'esercizio successivo*». Tale limitazione è diretta a tutelare l'interesse a che gli utili per i quali è accordato il beneficio della sospensione di imposta siano realmente investiti come previsto dal programma comune di rete e pone, per tale riscontro, il termine dell'esercizio successivo e, segnatamente, l'esercizio successivo a quello in cui è assunta la delibera di accantonamento degli utili dell'esercizio e non a quello di maturazione degli utili accantonati.

In ogni caso, la norma non impone anche l'obbligo di realizzare tutti gli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato entro l'esercizio successivo. In altre parole, fermo restando l'impiego entro detto termine degli utili per i quali è accordato il beneficio della sospensione d'imposta, il *timing* di realizzazione degli investimenti è comunque quello previsto dal programma comune di rete asseverato.

Sempre sotto il profilo temporale occorre evidenziare che l'agevolazione si risolve, di norma, in un mero rinvio dell'imposizione: una volta accantonati ad apposita riserva, gli utili concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione dell'impresa al contratto di rete. In sostanza, la norma istituisce un regime di sospensione di imposta sugli utili dell'esercizio, al netto delle imposte di competenza, accantonati ad apposita riserva, attuato per effetto di una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa relativo al periodo di imposta cui si riferiscono gli utili stessi.

Una volta completato il programma di rete, non può più verificarsi l'evento interruttivo costituito dal venir meno dell'adesione al contratto di rete e, quindi, il regime di sospensione di imposta permane fino all'esercizio in cui la riserva appositamente formata è utilizzata «*per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio*».

Un ulteriore limite temporale discende dal fatto che l'agevolazione non è mai divenuta “sistematica” nel senso che il suo operare è stato limitato agli accantonamenti di utili realizzati sino al 31 dicembre 2012⁷⁷¹.

La scelta di agevolare il neo disciplinato contratto di rete non è stata, quindi, giustificata dalla volontà politica di agevolare in via sistematica determinati impieghi di ricchezza ritenuti meritevoli in quanto finalizzati ad incrementare innovazione e competitività delle imprese operanti nei confini nazionali: si è invero utilizzata la leva fiscale come strumento per “sponsorizzare il lancio del nuovo prodotto legislativo”, costituito dal contratto di rete o, comunque, per incentivare l'aggregazione tra imprese. Il compimento di particolari investimenti risulta quindi posto in secondo piano, come peraltro era già avvenuto per le altre agevolazioni temporanee sopra richiamate.

⁷⁷¹ Sul punto v. CALIFANO, *Profili fiscali*, cit., p. 98.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

4.2 Le agevolazioni a favore del contratto di rete e il divieto di aiuti di Stato

Nonostante oggi l'agevolazione fiscale non sia più riconosciuta, è interessante osservare come e in che limiti la Commissione abbia ritenuto legittimo il meccanismo con cui è stato concesso l'aiuto.

Se, infatti, pochi dubbi sussistono circa la natura non discriminatoria della misura (non risultano infatti escluse dall'agevolazione le imprese non residenti)⁷⁷², maggiori perplessità sorgono con riferimento al divieto di aiuti di Stato.

Lo stesso legislatore, del resto, conscio dei possibili profili di frizione con l'art. 107 TFUE ha subordinato l'operare dell'incentivo all'autorizzazione della Commissione europea, con le procedure previste dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

Con la comunicazione C(2010)8939, la Commissione europea si è espressa in modo favorevole alle agevolazioni fiscali per le reti⁷⁷³, non senza manifestare alcune riserve.

Nella sua valutazione, la Commissione osserva che la misura notificata è una sospensione d'imposta che conferisce alle imprese un vantaggio consistente nell'alleggerimento degli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio, ancorché limitato ad un certo periodo. La sospensione d'imposta, del resto, è nell'elenco delle misure fiscali che conferiscono vantaggi alle imprese⁷⁷⁴.

Tale vantaggio è concesso mediante risorse statali ed è gestito dall'amministrazione fiscale italiana e incide sugli scambi, poiché i beneficiari esercitano attività economiche che possono dare luogo a scambi tra Stati membri.

Quanto alla selettività, *«le misure fiscali a favore di tutti gli agenti economici che operano sul territorio di uno Stato membro sono, in linea di principio, misure di carattere generale. Devono essere effettivamente destinate a tutte le imprese su una base di parità di accesso e il loro ambito non deve essere di fatto ridotto, ad esempio, dal potere discrezionale dello Stato nella loro concessione o attraverso altri elementi che ne limitino gli effetti pratici»*⁷⁷⁵.

La misura a favore del contratto di rete non è settoriale (perché destinata a tutte le imprese a prescindere dal loro ambito di attività), non prevede limiti di localizzazione territoriale (possono usufruirne tutte le imprese che operano in Italia), è destinata sia alle grandi imprese che alle PMI (non prevede pertanto limiti per quanto riguarda le dimensioni aziendali) e non è neppure limitata a talune forme di imprese, a certe loro funzioni o a certi tipi di produzione,

⁷⁷²MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 568 il quale osserva che «la disciplina civilistica del contratto di rete non sembra precludere la partecipazione anche di imprese non residenti al contratto di rete e il conseguente accesso ai vantaggi tributari, e dunque non appaia, sotto tale profilo, discriminatoria. Il riferimento normativo è infatti, genericamente, ai “più imprenditori”, senza che vengano in rilievo né (in via diretta) la loro nazionalità né (in via indiretta) la loro residenza fiscale. Deve pertanto ritenersi che anche imprese non residenti possano accedere ai vantaggi fiscali accordati dalla norma in questione, nei limiti naturalmente in cui esse producano redditi di impresa imponibili nel territorio dello Stato e dunque operino per il tramite di una cd. “stabile organizzazione”».

⁷⁷³Sempre sul profilo della concorrenza si veda il Provvedimento n. 22362 del 16 maggio 2011 dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato a mente del quale è necessario che l'accordo risulti effettivamente inteso ad accrescere la capacità innovativa e la competitività delle imprese aderenti e non costituisca, invece, uno strumento finalizzato a costituire indebite posizioni di vantaggio. In dottrina v. BUCCICO, *Strumenti per la crescita*, cit., p. 76.

⁷⁷⁴Punto 9 della Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese n. 98/C 384/03 del 10 dicembre 1998

⁷⁷⁵Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese n. 98/C 384/03 del 10 dicembre 1998, punto 13.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

né l'ambito di applicazione della misura è di fatto ridotto, ad esempio, dal potere discrezionale dello Stato⁷⁷⁶.

Si legge poi nella comunicazione che *«la Commissione ha considerato anche se l'esistenza di un tale contratto tra queste società dia vita ad un'impresa distinta ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. È questo il caso che potrebbe verificarsi in particolare se le imprese interessate istituissero un fondo, con responsabilità separata, all'atto della costituzione della rete di imprese»*.

Autorevole dottrina ha osservato al riguardo che tale profilo non dovrebbe assumere alcuna effettiva rilevanza dal momento che anche un'agevolazione finalizzata alla creazione di un unico soggetto rimarrebbe pur sempre una misura di carattere "orizzontale"⁷⁷⁷.

Nel tentativo di individuare il ragionamento che ha condotto la Commissione ad effettuare tale precisazione, si potrebbe ipotizzare che in caso di creazione di un nuovo soggetto, occorra considerare come impresa beneficiaria dell'agevolazione non tanto le imprese aderenti, bensì la rete-soggetto, la quale riceve un trattamento fiscale di favore rispetto agli altri soggetti passivi d'imposta.

Invero, in caso di costituzione di una rete-soggetto, quest'ultima riceve un trattamento fiscale di favore rispetto alle altre organizzazioni concorrenti, quali le società di cui al codice civile. Con la peculiarità che tale aiuto non risulta riservato all'ente nella sua fase operativa, bensì in quella costitutiva: il patrimonio del soggetto-rete può essere costituito mediante utili che non sono stati sottoposti a tassazione a differenza di un altro soggetto passivo, il cui patrimonio risulta privo delle imposte corrisposte dalle imprese aderenti sull'utile realizzato.

In sostanza, mentre la rete-soggetto viene ad avere un fondo comune di ammontare pari all'utile che le imprese aderenti decidono di destinarvi, il patrimonio degli altri soggetti è, a parità di utile destinato dai soci, inferiore, in quanto privo della quota destinata al pagamento dell'imposta.

Una tale soluzione tuttavia non soddisfa. Un nuovo soggetto è, per definizione, una figura autonoma e distinta dai soggetti che l'hanno originata, sicché non è possibile estendere gli effetti favorevoli di una misura riservata ai secondi anche al primo.

Se, infatti, la sospensione degli utili destinati a riserva è un vantaggio riconosciuto alle imprese aderenti sono queste le imprese che, ex art. 107 TFUE, beneficiano dell'aiuto ed è a questi enti che, pertanto, occorre fare riferimento: a loro spetta l'agevolazione in modo generalizzato, senza che assumi rilievo la circostanza che da un contratto nasce un nuovo soggetto d'imposta.

Quest'ultimo, laddove costituito, rappresenta un soggetto passivo al pari di tutti gli altri cui non è riconosciuta alcuna misura di aiuto e per il quale, quindi, neppure si pone l'esigenza di verificare l'illegittimità di un aiuto che, per l'appunto, manca.

Tale tentativo di ricostruire il pensiero della Commissione risulta quindi insoddisfacente e conferma quindi le perplessità e i dubbi sollevati dalla dottrina circa la precisazione innanzi richiamata.

⁷⁷⁶ Conclude quindi CALIFANO, *Prime note, cit.*, p. 47, che «la disciplina fiscale delineata dal Dl. 78/2010 non pone particolari problemi dal punto di vista del diritto comunitario».

⁷⁷⁷ MELIS, *UE e fiscalità, cit.*, p. 569.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Ciononostante l'A.F. ha recepito il monito della Commissione mediante una interpretazione letterale della normativa interna diretta ad escludere dal beneficio le reti-soggetto.

Da ultimo, merita di essere evidenziata l'affermazione di natura extra tributaria, contenuta al par. 31 della decisione, dove si afferma che la decisione non pregiudica l'applicazione dell'articolo 101 del TFUE, il quale dichiara incompatibili con il mercato comune tutti gli accordi tra imprese, tutte le decisioni di associazioni di imprese e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra Stati membri e che abbiano per oggetto e per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune. Da tale precisazione emerge che i contratti di rete, nonostante la valutazione favorevole ricevuta dal punto di vista delle agevolazioni fiscali, restano comunque circondate da un alone di sospetto di altra natura⁷⁷⁸.

4.3 Osservazioni conclusive

L'analisi delle agevolazioni sino ad oggi previste per le forme di collaborazione tra imprese, effettuata sotto la luce dei principi di ordine costituzionale e comunitario, consentono di definire con maggiore chiarezza i margini entro i quali il legislatore è libero di esprimere la propria discrezionalità senza incorrere in cesure di illegittimità.

In primo luogo, il carattere personale dell'imposizione reddituale e la difficoltà (se non la vera e propria impossibilità) di individuare, con parametri giuridici certi e stabili, i gradi e le forme di collaborazione interimprenditoriale, non consentono di ipotizzare una forma di imposizione "unitaria" del raggruppamento in mancanza di un'organizzazione qualificabile quale soggetto passivo d'imposta secondo le regole ordinarie.

L'applicazione alle collaborazioni dei concetti e della disciplina del gruppo di imprese, non pare quindi realizzabile. A ben vedere, infatti, le difficoltà già emerse con riferimento ai gruppi divengono "irrisolvibili" con riferimento alle aggregazioni non fondate su rapporti di partecipazione.

Al riguardo autorevole dottrina⁷⁷⁹ ha giustamente osservato che anche quella di "gruppo di imprese" è una nozione economica, peraltro molto elastica, volta ad indicare la riconducibilità di una pluralità d'aziende ad un unico soggetto economico, ciò che normalmente si traduce nella più o meno accentuata integrazione delle organizzazioni e/o delle attività delle singole aziende. In linea di principio anche il diritto positivo potrebbe dare rilievo all'organizzazione economica, attribuendo la soggettività giuridica al gruppo ma, a tal fine, avrebbe bisogno di riferimenti più precisi e certi di quelli propri delle scienze aziendali, per cui, anche quando attribuisce una soggettività giuridica autonoma alle organizzazioni, lo fa su basi giuridico-formali proprie, tipizzandole secondo schemi predeterminati: associazioni, fondazioni, enti pubblici e soprattutto società commerciali.

Muovendo da un assetto in cui il concetto di gruppo era pressoché ignorato, il nostro ordinamento ne ha progressivamente esteso il rilievo. Tuttavia, non esiste una disciplina generale del gruppo di imprese, bensì tante normative particolari, volte a regolare in modo speciale taluni aspetti dello statuto delle imprese (e in specie delle società) nel caso in cui appartengano ad un gruppo.

⁷⁷⁸ MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 569.

⁷⁷⁹ FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES*, cit., p. 489.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

Alla luce del diritto vigente, quindi, il gruppo di società non può essere attribuita la qualifica di imprenditore e, ancora considerazioni di carattere giuridico, escludono che centro di imputazione soggettivo dell'ipotetica impresa unitaria sia la società capogruppo⁷⁸⁰.

Peraltro, in tutti i casi in cui l'ordinamento gli attribuisce rilievo giuridico, la nozione di gruppo accolta varia secondo esigenze specifiche; tuttavia è sempre basata su quella di controllo, assunto come presupposto necessario (e talvolta sufficiente) della direzione unitaria, variamente esteso.

La situazione non è diversa in ambito tributario, ove il gruppo non ha soggettività giuridica ed è solo presupposto d'applicazione di regole particolari⁷⁸¹.

Del resto, la mancanza di una disciplina del fenomeno del gruppo è stata colmata con una soluzione intermedia tra quelle in precedenza proposte⁷⁸². Segnatamente, non è stata adottata né la soluzione più blanda che vedeva la mera somma algebrica tra i debiti ed i crediti di imposta delle società incluse nell'area dei consolidamento fiscale (cd. consolidamento finanziario) né quella che vedeva l'imposizione in base ad un bilancio consolidato e ad una dichiarazione consolidata, in quanto di più difficile applicazione⁷⁸³.

Le difficoltà relative al fenomeno del gruppo e brevemente richiamate aumentano nelle ipotesi di collaborazione non fondata su rapporti partecipativi. Se, infatti, nel gruppo di società il collegamento è caratterizzato dalla dipendenza delle imprese nei confronti di una società capogruppo, in una costruzione piramidale, radiale, circolare o di altro genere che, comunque, fa capo al criterio della subordinazione, nella *joint venture* (anche *corporate*), tale stato di dipendenza si può riscontrare solo in riferimento al ristretto angolo visuale dell'organizzazione comune e si realizza secondo modalità affatto *sui generis*.

In altri termini, mentre nel gruppo forme di tassazione unitaria possono trovare giustificazione nella direzione unitaria della capogruppo, non altrettanto può dirsi con riferimento alle numerose forme di collaborazione in cui ciascuna impresa aderente mantiene la propria autonomia.

Stante tale differenza strutturale, la figura della *joint venture* assume rilievo in una classificazione dei metodi di concentrazione secondaria senza per ciò configurarsi quale forma particolare di gruppo di società⁷⁸⁴.

Una proposta volta ad introdurre una sorta di soggettività dell'aggregazione interimprenditoriale, sganciata dai parametri "classici", dovrebbe richiedere un collegamento tra imprese giuridicamente certo e, come tale, in grado di esprimere un'attitudine alla

⁷⁸⁰ La questione è stata recentemente affrontata da RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società. Studi preliminari*, Bari, 2010, p. 37 e 43 alla cui ricostruzione sistematica ed all'ampia dottrina ivi richiamata si rimanda.

⁷⁸¹ Così come rilevato da RICCI, *La tassazione consolidata, cit.*, p. 96. Al riguardo osserva tuttavia RUSSO, *I soggetti passivi, cit.*, p. 313, che nello strutturare la soggettività passiva IRES, il legislatore non si è appoggiato solo sui meccanismi d'imputazione delle situazioni giuridiche rinvenibili dalla trama delle disposizioni di diritto civile, ma ne ha elaborato anche di propri ispirandosi alla logica dei rapporti economici normalmente esistenti a livello intersocietario.

⁷⁸² Le soluzioni di cui trattasi sono efficacemente riassunte in FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES, cit.*, p. 489.

⁷⁸³ Si vedano sul punto GALLO, *I gruppi di imprese e il Fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 577 e LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del convegno di Genova del 2 e 3 luglio 1999*, Padova, 2000, p. 330.

⁷⁸⁴ LOVISOLO, *Gruppo di imprese, cit.*, p. 160.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte

contribuzione diversa da quella espressa dalle imprese partecipanti, singolarmente considerate.

Risulta quindi insufficiente, a questi fini, il mero richiamo all'unitarietà dello scopo perseguito, al territorio di riferimento o alla catena produttiva e distributiva in cui le imprese operano.

La mancanza di vincoli di controllo in grado di riflettere giuridicamente una unitaria realtà economica sottostante, evidenzia non solo la estrema difficoltà a configurare il trattamento fiscale come sistematico, ma pone anche dei seri interrogativi rispetto alla giustificazione costituzionale dello stesso, in termini di uguaglianza e di ragionevolezza⁷⁸⁵.

Ferma, quindi, la soggettività delle singole imprese che decidono di collaborare e dell'eventuale organizzazione comune strumentale a tale sinergia, le agevolazioni fiscali devono incanalarsi lungo i binari suggeriti dalla Commissione la quale, in particolare, ritiene compatibili col diritto dell'UE gli aiuti a favore delle PMI e dei progetti di RSI, proprio perché capaci di soddisfare, quantomeno in parte, quelle esigenze manifestate dal mondo imprenditoriale.

Al riguardo in più occasioni si è evidenziato come lo stesso contratto di rete sembri originare proprio dall'esigenza di offrire alle imprese, specie di media o piccola dimensione, lo strumento giuridico per regolare forme di collaborazione dirette ad incrementare innovazione e competitività. Può quindi costituire un valido riferimento per il riconoscimento di misure di sostegno, purché accuratamente circoscritte o sotto il profilo soggettivo (PMI) o dell'attività (RSI)⁷⁸⁶.

Una tale misura d'aiuto, peraltro, risulterebbe esentata dalla procedura di preventiva notifica ex art. 108 TFUE.

Devono per contro ritenersi, di norma, illegittime le agevolazioni aventi portata territorialmente limitata laddove previste a livello di amministrazione centrale, come avviene nella disciplina sui distretti costieri: il richiamo alle agevolazioni fiscali dei distretti produttivi contenuta nel Dl. 70/2011 pare quindi destinato a rimanere "lettera morta"⁷⁸⁷.

Quanto, infine, alle modalità tecniche con le quali le agevolazioni possono essere concesse, esse non possono che essere valutate con riferimento all'obiettivo che si intende perseguire.

⁷⁸⁵ TASSANI, *La fiscalità delle PMI*, cit., p. 114.

⁷⁸⁶ MARCHETTI, *Incentivi fiscali per la ricerca e lo sviluppo*, in Capriglione (a cura di), *Finanza ricerca sviluppo*, Padova, 2006, p. 447.

⁷⁸⁷ Giova al riguardo osservare che con la Legge di stabilità 2014 (27 dicembre 2013, n. 147) è stata introdotta «in favore delle reti e dei consorzi di imprese utilizzatori di gas ed energia a fini industriali, i quali abbiano almeno per una percentuale pari all'80 per cento la propria unità produttiva ubicata nei distretti industriali individuati ai sensi della legge 5 ottobre 1991, n. 317» un'agevolazione fiscale consistente in una riduzione dell'accisa su tali prodotti. L'art. 1, co. 324, della citata disposizione, infatti, estende a tali figure il beneficio di cui all'articolo 4 del decreto-legge 1° ottobre 2001, n. 356, a mente del quale l'accisa sul gas metano, prevista nell'allegato I al testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi, è ridotta del 40 per cento per gli utilizzatori industriali, termoelettrici esclusi, con consumi superiori a 1.200.000 metri cubi per anno. La norma quindi non si applica alle sole imprese che hanno concluso un contratto di rete ma, più in generale, alle "reti e consorzi di imprese": stando alla lettera della disposizione pare, quindi, che il legislatore abbia voluto riferirsi non già alle imprese che concludono contratti di rete, bensì alle reti di imprese, intese nella loro accezione economica. Forti perplessità emergono, tuttavia, con riferimento ai limiti territoriali dell'agevolazione: reti e consorzi devono avere ubicato la propria unità produttiva all'interno di un distretto industriale. Tale scelta pone, invero, seri problemi di compatibilità con il divieto di aiuti di Stato in quanto non paiono ravvisabili, *prima facie*, elementi che possano condurre la misura all'interno di una delle ipotesi di compatibilità o di esenzione.

Tesi di dottorato di Marco Baldacci, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli nella sessione prevista per l'anno accademico 2013/2014. Liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Invero, misure agevolative temporanee, finalizzate solo a dare un impulso a forme di collaborazione o aggregazioni, certo non contribuiscono a fornire certezza e sistematicità al diritto tributario⁷⁸⁸. Se l'obiettivo è comunque quello di sollecitare le PMI a collaborare, più conforme potrebbe essere una forma di incentivo "sistematica" che trova applicazione solo nella fase costitutiva della collaborazione.

Quanto alla tecnica della sospensione degli utili accantonati essa ha il pregio di operare prima ancora che l'utile accantonato venga impiegato per un fine meritevole. Essa tuttavia risulta ideale quando riconosciuta all'organizzazione comune in quanto favorisce al contempo la sua capitalizzazione. Del resto, è facile immaginare come organizzazioni strumentali al compimento di un'attività comune siano scarsamente capitalizzate sicché un strumento che oltre a favorire la collaborazione conduca ad una maggiore capitalizzazione di tali soggetti potrebbe garantire loro anche una maggiore solidità.

Meno adatto pare, per contro, concedere una tale forma di aiuto (la sospensione d'imposta) direttamente alle aderenti. Tale scelta, infatti, presuppone necessariamente la realizzazione di un utile, il che pone irragionevoli discriminazioni tra le imprese con una buona redditività e quelle che, per contro, si trovano in una temporanea situazione di crisi e che, forse, avrebbero più bisogno di sostegno delle altre.

Laddove si preveda, comunque, la misura fiscale a favore delle aderenti, magari diversa dalla sospensione d'imposta (soluzione che può essere anche consigliabile nelle ipotesi di collaborazione leggera), altrettanto inadatto è subordinare l'agevolazione a particolari "strutturazioni" (si pensi alla creazione di un fondo comune) che non incidono sull'idoneità delle somme stanziare dalle imprese a perseguire e realizzare determinati obiettivi meritevoli.

Del resto il fenomeno della collaborazione interimprenditoriale si caratterizza proprio per l'estrema varietà di forme e modelli con le quali le imprese cooperano, sicché subordinare la concessione dell'aiuto al rispetto di taluni requisiti (di per sé inidonei ad incidere sulla capacità delle imprese di incrementare la competitività e l'innovazione) pare una scelta inopportuna se non irragionevole.

Se ciò che si vuole incentivare è la collaborazione, invero, non vi sono ragioni apprezzabili - diverse da mere esigenze di bilancio - per agevolare solo le aggregazioni che danno vita ad enti autonomi o comunque a patrimoni separati e non, invece, forme di collaborazione più leggere nelle quale le imprese decidono di collaborare impiegando direttamente risorse proprie, senza farle "transitare" per un fondo comune.

Del resto, l'aiuto alle organizzazioni costituite per la collaborazione tra imprese rappresenta un filone consolidato nella esperienza italiana, sicché la vera innovazione consisterebbe non tanto nell'introduzione di un'ulteriore norma di favore per le prime quanto, piuttosto, nell'aiuto alle singole imprese che si "mettono in rete", a prescindere dal modello giuridico adottato.

In conclusione, sembra quindi, opportuno spostare l'attenzione dall'"organizzazione" alla "collaborazione".

⁷⁸⁸ Cfr. il co. 583 della l. 27 dicembre 2013, n. 147 (cd. legge di stabilità 2014) il quale dispone che, a partire dall'anno d'imposta 2014, sono abrogati le agevolazioni fiscali e i crediti di imposta, con la conseguente cancellazione dei relativi stanziamenti iscritti in bilancio, di cui alle seguenti disposizioni normative: a) art. 41 del dl. 78/2010; b) art. 1, co. 368, lett. a), l. 266/2005; c) art. 3, co. da 1 a 4, dl. 5/2009; d) art. 5 della legge 27 dicembre 1997, n. 449; e) articolo 68, commi 6-bis e 6-ter, del TUIR.

Conclusioni

Lo studio sviluppato nelle pagine precedenti conferma l'ambiguità degli interventi legislativi e l'inadeguatezza della normativa in tema di collaborazione interimprenditoriale rispetto alle esigenze delle imprese.

Le peculiarità della collaborazione e la mancanza di norme adatte a disciplinarla comportano inevitabili incertezze interpretative, specie nel settore dell'imposizione diretta nel quale la natura personale dell'imposizione esige, da un lato, una netta distinzione tra gli accordi associativi e quelli di scambio e, dall'altro, la corretta imputazione dei redditi derivanti dalle attività poste in essere dai contribuenti, anche quando svolte in modo coordinato per il perseguimento di un interesse condiviso.

L'ordinamento, invero, prevede numerose discipline applicabili alle varie forme di collaborazione ma nessuna di esse è in grado di disciplinare il fenomeno nella sua completezza. Le imprese che si aggregano, infatti, possono necessitare di una struttura destinata allo svolgimento di una o più fasi delle rispettive attività mediante organi e risorse appositamente dedicate, ma possono anche limitarsi a coordinare l'esercizio delle rispettive imprese, senza creare ulteriori apparati organizzativi.

Nell'uno e nell'altro caso vengono a convivere - con un bilanciamento variabile in ragione del grado di integrazione - uno scopo comune rappresentato dal perseguimento del progetto condiviso, e interessi propri di ciascuna impresa che possono essere perseguiti grazie all'autonomia che le forme di aggregazione diverse dalla concentrazione garantiscono. È il caso, ad esempio, delle imprese produttrici concorrenti che creano un consorzio per la tutela di un marchio comune e/o per attività di *marketing*, ricerca, e così via.

Proprio il consorzio costituisce l'istituto prediletto per la collaborazione tra imprese, la cui disciplina codicistica è rimasta pressoché immutata negli ultimi quarant'anni ed al quale il legislatore ha concesso, con una certa costanza, agevolazioni fiscali volte a incentivare la partecipazione delle imprese alla sua costituzione o a favorirne la capitalizzazione.

La figura consortile, infatti, è quella che più si adatta alle molteplici esigenze degli imprenditori e al perseguimento degli obiettivi ritenuti meritevoli dal legislatore che, non a caso, vengono talora incentivati mediante misure di favore: il consorzio consente alle piccole e medie imprese di aggregarsi e di raggiungere una dimensione collettiva tale da consentirgli di proporsi anche su mercati internazionali e/o di investire congiuntamente in ricerca e innovazione.

Il consorzio, in altri termini, costituisce uno mezzo che le imprese possono utilizzare congiuntamente per il raggiungimento di obiettivi che singolarmente non potrebbero perseguire.

Proprio la strumentalità del consorzio, tuttavia, solleva alcune problematiche di natura tributaria. L'organizzazione consortile, infatti, costituisce un soggetto passivo dell'IRES al quale si applica la disciplina prevista per gli enti commerciali ovvero quella degli enti non commerciali in ragione dell'attività principale svolta. Poiché, tuttavia, l'attività comune è in realtà strumentale alle singole imprese, ricorrente è la tentazione di considerare il consorzio "trasparente" ai fini fiscali, con la conseguente imputazione delle operazioni da questo compiute in capo alle consorziate per conto delle quali opera e alle quali, quindi, vengono attribuiti gli effetti fiscali delle attività svolte.

Questa impostazione, tuttavia, svaluta eccessivamente la figura del consorzio, portatore di una propria capacità contributiva, come dimostra la scelta dello stesso legislatore di includerlo tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società.

La funzione strumentale che questo assume e che costituisce diretta conseguenza del fine mutualistico perseguito, in altri termini, non può incidere sull'imputazione dei redditi derivanti dall'attività da questo svolta.

Ferma la soggettività giuridica dell'organizzazione consortile, ciò a cui occorre fare riferimento al fine di una corretta imputazione reddituale è l'attività che questo reddito ha prodotto. Così, se tale attività è posta in essere dal consorzio con mezzi propri e secondo modalità stabilite dagli organi consortili i redditi devono essere imputati al consorzio stesso in quanto soggetto che ha prodotto il reddito e che, secondo la terminologia del TUIR, lo "possiede".

Diverso, invece, il caso in cui l'attività è svolta nell'interesse comune ma dal personale e con gli strumenti delle consorziate ovvero dall'organizzazione consortile per conto delle consorziate sulla base di direttive o istruzioni analiticamente impartite da queste. In questo caso, infatti, il consorzio svolge una mera attività di rappresentanza e/o coordinamento che non consente un'imputazione in capo allo stesso dei redditi che, a ben vedere, costituiscono manifestazione della capacità contributiva delle consorziate. Queste ultime rappresentano i soggetti che hanno prodotto il reddito sicché quanto corrisposto dal terzo e incassato dal consorzio non acquista per quest'ultimo natura reddituale ma meramente patrimoniale.

La disciplina del contratto di consorzio, tuttavia, impone agli imprenditori che intendono collaborare l'istituzione di un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese.

Il consorzio, in altri termini, non può essere utilizzato in tutte quelle ipotesi in cui le parti intendono creare delle sinergie che non necessitano di un'organizzazione comune.

Questa scelta risulta confermata anche dalle agevolazioni riconosciute ai consorzi. La l. 240/1981, infatti, mostra la volontà di agevolare solo le organizzazioni consortili "redditizie" e solide la punto di vista patrimoniale. L'agevolazione, infatti, compete ai soli consorzi che producono utile: in mancanza di un risultato economico positivo l'agevolazione non può trovare applicazione in quanto il beneficio consiste nella non imposizione degli utili accantonati per la realizzazione di investimenti fissi o iniziative rientranti nell'oggetto del consorzio. Nello stesso senso milita anche l'art. 4, il quale indica quale presupposto necessario per il godimento dell'agevolazione il divieto statutario di distribuire gli utili sotto qualsiasi forma alle consorziate.

Posto che il consorzio viene delineato dal legislatore come organizzazione comune, l'ordinamento ha offerto soluzioni per collaborazioni più leggere le quali, tuttavia, non forniscono una disciplina completa del fenomeno.

Così, la disciplina di alcuni fenomeni social-tipici, quali la subfornitura o il *franchising*, è per lo più descrittiva e destinata a tutelare il contraente debole da possibili abusi del soggetto economicamente più forte. Le imprese che operano lungo la catena distributiva e produttiva trovano quindi gli strumenti idonei a tutelare i propri interessi nei confronti della controparte contrattuale, ma non modelli giuridici nel quale far rientrare accordi di collaborazione.

Nella prassi commerciale, quindi, le imprese hanno fatto ampio ricorso alla libertà contrattuale ed hanno elaborato tipologie di accordi e patti generalmente ricondotti nella nozione di *joint venture*.

Pur in assenza di un'organizzazione comune, il profilo "unitario" di tali accordi è stato valorizzato nell'ambito delle collaborazioni temporanee tra imprese finalizzate alla partecipazione a gare per l'affidamento di appalti pubblici.

E, invero, proprio al fine di garantire la massima partecipazione e, quindi, un'elevata concorrenza, il Codice dei contratti pubblici ha ammesso a partecipare alle procedure di affidamento dei contratti pubblici anche i raggruppamenti temporanei di imprese le quali, prima della presentazione dell'offerta, abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza ad una di esse, qualificata mandataria, la quale esprime l'offerta in nome e per conto proprio e delle mandanti.

Sotto il profilo dell'imposizione reddituale, il laconico co. 17 dell'art. 37 del Codice - secondo il quale il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali - non risolve le problematiche che tale aggregazione comporta in merito all'imputazione dei redditi connessi alle operazioni compiute dal mandatario per conto delle mandanti ed alla potenziale configurabilità di un distinto soggetto di diritto derivante dall'accordo di collaborazione.

Quanto al primo profilo, se nel mandato con rappresentanza gli effetti vengono sempre imputati in capo al mandante, in caso di mandato senza rappresentanza l'imputazione segue, come nel caso dei consorzi, lo svolgimento dell'attività che il reddito ha generato.

In sostanza, quando il mandatario svolge solo una funzione di mera rappresentanza e coordinamento, i corrispettivi devono essere imputati alle singole imprese aderenti, secondo la quota di attività svolta, desumibile dall'accordo stesso. Così, nel caso in cui tra le parti si instauri un contratto di commissione, il commissionario svolge solo un'attività di intermediazione remunerata mediante provvigione la quale, quindi, indica il reddito imputabile al mandatario: nonostante la mancata spendita del nome delle committenti, le entrate lorde derivanti dalle vendite per conto di queste ultime non sono imputabili al commissionario, in quanto relative ad un'attività da questo non svolta.

Quando, invece, il mandato ha per oggetto la gestione non di una singola operazione, ma di un più ampio affare caratterizzato da un potere discrezionale del mandatario, l'imposizione avviene in capo al mandatario.

Quanto alla possibilità che anche un accordo posto alla base delle ATI (ma lo stesso discorso vale più in generale per le *contractual joint venture*) dia vita ad un soggetto passivo distinto dalle imprese che vi partecipano, la previsione secondo la quale il mandato collettivo alla capofila non determina di per sé il sorgere di un'organizzazione autonoma non esclude che lo specifico accordo o le concrete modalità di esecuzione dello stesso diano origine ad una figura associativa dotata di un patrimonio comune e di propri organi direttivi.

L'organizzazione così creata, quando non appartenente ad altri soggetti passivi nei confronti della quale il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo, diviene un soggetto passivo IRES, obbligato in quanto tale non solo a liquidare e versare l'imposta dovuta, ma anche ad adempiere a tutti gli obblighi formali previsti per tali figure.

Solo in casi del tutto eccezionali gli accordi di collaborazione potranno essere qualificati quali società di fatto e assoggettati al regime di trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR, coerentemente alla natura eccezionale di tale disciplina.

Nel valutare la sussistenza degli elementi che la giurisprudenza di norma richiede per accertare l'esistenza di una società di fatto, invero, occorrerà considerare che in materia tributaria questa operazione è finalizzata a determinare la ripartizione del peso delle spese pubbliche tra i consociati e non a giustificare una responsabilità illimitata di tutte le imprese che partecipano all'aggregazione. Occorrerà, quindi, verificare se il fine perseguito dall'ente sia effettivamente lucrativo (e non, piuttosto, quello consortile) e se gli accordi di collaborazione riconoscano alle aderenti un potere di apprensione dei risultati dell'attività comune paragonabile a quella dei soci delle società di persone.

Di norma, quindi, gli accordi di collaborazione di tipo associativo andranno ricondotti nell'alveo della soggettività IRES e solo i casi eccezionali nel regime della trasparenza fiscale.

Un altro filone legislativo ugualmente destinato a trovare applicazione solo con riferimento a talune forme di collaborazione è quello relativo ai distretti (industriali, produttivi, turistici) il quale introduce una forma di tassazione diretta in cui la capacità contributiva assoggettata ad imposizione non è quella delle singole imprese ma quella della catena produttiva unitamente considerata.

Le difficoltà di individuare, con parametri giuridici certi e stabili, i gradi e le forme di collaborazione interimprenditoriale, conducono tuttavia a ritenere non facilmente attuabile una forma di imposizione "unitaria" del raggruppamento in mancanza di un'organizzazione qualificabile quale soggetto passivo d'imposta secondo le regole ordinarie.

Se, infatti, non può escludersi per il gruppo di imprese (fondate sul controllo di diritto) la possibilità di individuare nel bilancio consolidato una sorta di capacità contributiva del gruppo, riconnessa al potere direzionale della capogruppo, tale giustificazione non trova riferimenti giuridici certi nella realtà distrettuale nella quale l'attività delle imprese non viene svolta in modo unitario sotto la direzione dell'organo comune del distretto, ma risulta il frutto di liberi accordi tra le imprese che ne fanno parte.

In altri termini, mentre nel gruppo forme di tassazione unitaria possono trovare giustificazione nella direzione unitaria della capogruppo, non altrettanto può dirsi con riferimento alle numerose forme di collaborazione in cui ciascuna impresa aderente mantiene la propria autonomia.

Queste osservazioni inducono peraltro a ritenere viziata di illegittimità costituzionale qualunque disciplina che muova da tali premesse sia perché rimetterebbe ad un accordo tra le parti il compito di ripartire il carico tributario sostenuto dal distretto sia perché escluderebbe da tale agevolazione quelle imprese che non rientrano nel contesto distrettuale. Peraltro, il limitato confine spaziale entro il quale questa agevolazione potrebbe trovare applicazione ne comporterebbe l'illegittimità anche comunitaria, per violazione del divieto di aiuti di Stato.

In questo quadro caratterizzato dall'assenza di una disciplina generale destinata a regolare il variegato fenomeno della collaborazione di imprese e, in particolar modo, le aggregazioni che non richiedono la costituzione di una struttura comune, e dal *favor* politico verso tali forme di organizzazione della produzione, si inserisce il contratto di rete di cui al Dl. 5/2009.

La sua attuale disciplina e le numerose modifiche apportate nel corso di questi cinque anni, confermano tuttavia un approccio ambiguo e, sotto certi aspetti, incoerente del legislatore.

Una prima contraddizione si rinviene nella disciplina di favore che ha “lanciato” l’istituto.

L’agevolazione introdotta con il DL 78/2010 e consistente nella sospensione d’imposta degli utili destinati al fondo comune, risultava di fatto applicabile alle sole reti di imprese dotate di tale fondo patrimoniale comune. Il meccanismo adottato comportava, quindi, che l’agevolazione non fosse destinata al contratto di rete in quanto tale, ma alle sole reti dotate di un patrimonio comune, con esclusione, quindi, di tutte le reti “leggere”.

Del resto, lo studio empirico del fenomeno reticolare ha dimostrato come la maggior parte dei contratti siano proprio dotati di un fondo comune e di organi destinati a rappresentare la rete in modo unitario.

L’ambiguità dell’istituto trova poi conferma nell’attuale disciplina dell’organo e del fondo comuni e nella “curiosa” scelta in tema di soggettività giuridica della rete.

Le imprese possono decidere di non istituire un fondo comune né di nominare l’organo incaricato di gestire l’esecuzione del contratto. Tuttavia, qualora decidano di provvedervi, il regime del patrimonio e dell’organo comuni suggeriscono l’idea di un contratto di rete destinato a creare un’autonoma organizzazione destinata ad effettuare una o più attività comuni per conto delle imprese aderenti, secondo un modello non dissimile da quello consortile.

Tale impostazione, quindi, mal si concilia con la scelta di attribuire la soggettività giuridica solo in caso di adempimento di particolari procedure formali le quali, tuttavia, non determinano conseguenze in tema di disciplina applicabile. Quest’ultima risulta quindi la medesima sia per le cd. reti-soggetto che per le reti-contratto.

Questi aspetti uniti all’ampia libertà concessa alle parti circa la definizione dei poteri di gestione e di rappresentanza dell’organo comune, la sua composizione e le regole per l’assunzione delle decisioni di partecipanti, conducono, sotto il profilo della soggettività tributaria della rete, alle medesime conclusioni alle quali si è giunti con riferimento agli accordi delle ATI (e delle *contractual joint venture* in genere).

Le imprese che concludono un contratto di rete potrebbero quindi prevedere la creazione di una struttura propriamente corporativa tipica degli enti associativi (assemblea, decisione a maggioranza, organo direttivo, ecc.) ma non iscrivere tale contratto secondo la procedura che gli consentirebbe di acquisire formalmente la soggettività. In questo caso la rete non acquista la soggettività mediante la particolare procedura prevista dal DL 5/2009 ma la acquista comunque “*ex contractu*”.

Oltre alle reti-soggetto e alle reti-contratto vi possono quindi essere anche reti che non si sono regolarmente iscritte ma che sono comunque soggetti giuridici in quando dotate (per previsione contrattuale) di un’organizzazione con propri poteri decisionali e gestori e di un fondo caratterizzato da una spiccata autonomia patrimoniale.

In sostanza, le imprese che intendono collaborare attraverso lo strumento del contratto di rete, confidando nella formulazione della norma, potrebbero, anche inconsapevolmente, dar vita ad un soggetto passivo d’imposta, rientrante nella clausola residuale di cui all’art. 73, co. 2, del TUIR e come tale soggetto a tutti gli obblighi sostanziali e formali previsti.

Le incertezze degli operatori che intendono collaborare risultano peraltro aggravate dal continuo mutare del contesto normativo di riferimento.

Se, infatti, le disposizioni in tema di consorzio mostrano una certa costanza sia con riferimento alla normativa di diritto comune che alle misure fiscali di favore ad essi applicabili, gli altri istituti, specie quelli più recenti, si caratterizzano per una disciplina civilistica più volte rivista o in più occasioni “riproposta” e mai attuata, e per agevolazioni limitate nel tempo e non quantificabili *a priori* dal contribuente.

Emblematico in questo senso è il contratto di rete. Il Dl. 5/2009 è stato modificato ben otto volte negli ultimi cinque anni, mentre il regime di favore previsto dal Dl. 78/2010 ha trovato applicazione solo per tre esercizi di imposta durante i quali i contribuenti hanno avuto conoscenza dell’effettivo ammontare dell’agevolazione spettante solo *ex post*, ovverosia solo dopo la realizzazione del comportamento cui l’agevolazione era ricondotta.

I contraddittori interventi del legislatore, peraltro, non solo si pongono in contrasto con le esigenze di certezza degli imprenditori ma dimostrano l’incapacità del legislatore di svolgere quel ruolo di sostegno all’economia legittimato dagli organi comunitari e, ancor prima, dai costituenti, i quali hanno riservato alla legge il compito di indirizzare l’attività economica degli imprenditori verso situazioni di maggiori efficienza produttiva (art. 41, co. 3, Cost.).

I precetti costituzionali e le fonti dell’Unione Europea, invero, sollecitano interventi legislativi volti a creare un clima giuridico e fiscale favorevole alle imprese che decidono di collaborare per creare un sistema produttivo efficiente, innovativo e, quindi, competitivo. I limiti che la Costituzione e i Trattati impongono, infatti, non attengono tanto all’opportunità dell’intervento legislativo (che anzi suggeriscono) quando alle sue modalità: le deroghe alla disciplina ordinaria devono limitarsi a quanto strettamente necessario per indirizzare le imprese verso comportamenti idonei a perseguire gli obiettivi di politica economica individuati a livello politico.

Lo stretto legame tra aiuto ed obiettivo si rinviene in particolare nella più recente politica dell’Unione Europea la quale ha in più occasioni manifestato il proprio favore verso misure volte a sostenere le imprese di piccole e medie dimensioni e, più in generale, le aziende che investono in attività di ricerca, innovazione e sviluppo.

In sostanza, sia la Carta costituzionale che gli organi comunitari non vietano ma anzi favoriscono politiche di sostegno per le imprese che intendono collaborare, ma richiedono che l’aiuto sia accuratamente calibrato verso quegli obiettivi in grado di garantire una maggiore competitività alle imprese che ne beneficiano.

Queste osservazioni e la constatata assenza di un quadro legislativo capace di rispondere alle esigenze delle imprese, quindi, mal si conciliano con la volontà politica, in più occasioni manifestata, di agevolare le imprese e di garantire una maggiore stabilità e certezza giuridica.

Bibliografia

- ABRIANI-STELLA RICHTER (a cura di), *Codice commentato delle società*, Torino, 2010
- ACROSSO, *Consorzi in agricoltura*, in *Enc. dir.*, IX, Milano 1961, p. 389
- AIP (a cura di), *Reti d'impresa oltre i distretti*, Milano, 2008
- ALBY, G.E.I.E. (*Gruppo Europeo di Interesse Economico*), in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, X, Torino, 1994, p. 514
- ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969
- ALPA, *Osservazioni sulla categoria dei contratti d'impresa*, in *Contratti*, 11, 2004, p. 1059
- ALPA-CLARIZIA (a cura di), *La subfornitura. Commento alla legge 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1999
- ALTIERI, *Competenza del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2339
- AMADIO, *Nullità anomale e conformazione del contratto (note minime in tema di "abuso dell'autonomia contrattuale")*, in *rivista di diritto privato*, 2, 2005, p. 285
- AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Padova, 1994
- AMATUCCI F., *Il regime tributario dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 421
- AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003
- AMATUCCI, *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Trecc.*, XXIX, Roma, 1993, p. 1
- AMATUCCI, *Teoria dell'oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I, p. 1902
- AMTUZ-TEUBNER (a cura di), *Networks. Legal issues of multilateral co-operation*, Oxford, 2009
- ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965
- ASCARELLI, *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica*, in *Riv. dir. comm.*, 1945, I, p. 245
- ASCARELLI, *Consorzi volontari fra imprenditori*, Milano, 1937
- ASCARELLI, *Contratto plurilaterale e negozio plurilaterale*, in *foro Lomb.*, 1932, p. 439
- ASCARELLI, *Il contratto plurilaterale*, in *AA.VV., Saggi giuridici*, Milano, 1949, p. 259
- ASCARELLI, *Le unioni di imprese*, in *Riv. dir. comm.*, 1935, I, p. 153
- ASCARELLI, *Note minime sulle intese industriali*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1933, p. 90
- ASCARELLI, *Personalità giuridica e problemi delle società*, in *Riv. soc.*, 1957, p. 981
- ASCARELLI, *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960
- ASTOLFI, *Il contratto di joint venture. La disciplina giuridica dei raggruppamenti temporanei di imprese*, Milano, 1981
- AUDRETSCH-FELDMAN, *Innovative Clusters and the Industry Life Cycle*, in *Review of Industrial Organization*, Vol. 11, n. 2, 1996, p. 253
- BAGNASCO-BONOMI-PALMIERI-RULLANI, *Reti di imprese: fenomeni emergenti*, in AIP (a cura di), *Reti d'impresa oltre i distretti*, Milano, 2008, p. 1
- BALESTRI-CANTONI-LORENZON, *Le politiche per i distretti industriali*, Roma, 2002
- BANDINI, *Consorzi agrari*, in *Nss dig. it.*, IV, Torino, 1957, p. 247
- BARTEZZAGHI-RULLANI, *Forme di reti: un insieme diversificato*, in AIP (a cura di), *Reti d'impresa oltre i distretti*, Milano, 2008
- BARTOLOTTI, *I contratti di subfornitura*, Padova, 1999
- BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir., agg.*, V, 2002, p. 48
- BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2, 2002, p. 421

- BASILAVECCHIA, *Il principio di trasparenza nell'accertamento unitario e nei giudizi autonomi*, in *Corr. trib.*, 16, 2001, p. 1165
- BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988
- BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 369
- BASILAVECCHIA, *L'influenza delle interpretazioni della corte di Giustizia*, in *GT*, 1, 2008, p. 46
- BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. trib.*, 13, 2009, p. 98
- BASILAVECCHIA-LOVECCHIO, *Il regime tributario delle associazioni fra comuni*, in Del Federico-Robotti (a cura di), *Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, p. 213
- BASSI, *Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici*, in Schlesinger (diretto da), *Il codice civile. Commentario*, Milano, 1988, p. 173
- BATHELT-MALMBERG-MASKELL, *Clusters and Knowledge Local Buzz, Global Pipelines and the Process of Knowledge Creation DRUID Working Papers 02-12*
- BECATTINI (a cura di), *Il caleidoscopio dello sviluppo locale. Trasformazioni economiche dell'Italia contemporanea*, Torino, 2001
- BECATTINI (a cura di), *Mercato e forze locali. Il distretto industriale*, Bologna, 1997
- BECATTINI, *Dal settore industriale al distretto industriale. Alcune considerazioni sull'unità di indagine dell'economia industriale*, in *Riv. ec. pol. ind.*, 5, 1979, p. 1
- BECATTINI, *Distretti industriali e sviluppo locale*, Torino, 2000.
- BECATTINI, *Introduzione: il distretto industriale marshalliano: cronaca di un ritrovamento*, in Becattini (a cura di), *Mercato e forze locali. Il distretto industriale*, Bologna, 1997, p. 3.
- BECATTINI-RULLANI, *Sistema locale e mercato globale*, in Becattini-Vaccà (a cura di), *Prospettive degli studi di economia e politica industriale*, Milano, 1994, p. 1
- BECATTINI-VACCÀ (a cura di), *Prospettive degli studi di economia e politica industriale*, Milano, 1994
- BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997
- BEGHIN, *Il consolidato fiscale nazionale*, in Tesauro (a cura di), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, p. 24
- BEGHIN, *Prime considerazioni sul regime di tassazione dei "distretti produttivi"*, in *Corr. Trib.*, 5, 2006, p. 345
- BELLANDI, *Distretto industriale in Alfred Marshall*, in *L'Industria*, 1982, 3, p. 355
- BELLI CONTARINI, *Il gruppo europeo di interesse economico: struttura e aspetti fiscali*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 399
- BELLI CONTARINI, *Profili tributari del contratto di mandato senza rappresentanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 522
- BELUSSI, *Creatività e routine nelle reti: business network, reti distrettuali, reti creative e catene globali del valore*, in Mastroberardino-Lopes-Macario (a cura di), *Reti d'imprese. Scenari economici e giuridici*, Torino, 2006
- BELVEDERE, *Contratto plurilaterale*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, IV, Torino, 1989, p. 270
- BELVEDERE, *La categoria contrattuale di cui agli artt. 1420, 1446, 1459, 1466 cod. civ.*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1971, p. 660
- BENATTI, *Associazioni temporanee di imprese*, in Irti (a cura), *Dizionari del diritto privato*, I, Milano, 1980, p. 74
- BENEVENTI (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano 1996, p. 301
- BENVENUTO, *La nozione di "microimpresa", di "piccola" e di "media impresa" negli aiuti alle attività produttive*, in *Corr. trib.*, 28, 2005, p. 2213
- BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III, Milano, 1987, p. 227

- BERLIRI, *Della cd. capacità di diritto tributario*, in AA.VV., *L'imposta di R.M. Incontri e scontri in dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949, p. 426
- BERNARDINI, *Le joint ventures: profili e problemi*, in Draetta-Vaccà (a cura di), *Le Joint-ventures. Profili giuridici e modelli contrattuali*, Milano, 1997, p. IX
- BETTI, *Società commerciale costituita per finalità di consorzio*, in *Riv. dir. comm.*, 1941, II, p. 335
- BIANCA, *Diritto civile. La norma giuridica. I soggetti*, I, Milano, 1978
- BIANCA, *Il modello normativo del contratto di rete. Nuovi spunti di riflessione sul rapporto tra soggettività giuridica e autonomia patrimoniale*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. 41
- BIANCA, *Il regime patrimoniale della rete*, in Briolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *Quad. rass. dir. civ.*, Napoli, 2013, p. 27
- BIANCA, *La gestione in comune di un appalto pubblico: associazione temporanea, consorzio, società di fatto o contratto associativo innominato?*, in *Riv. dir. civ.*, 1983, II, p. 647
- BIGIAMI (fondata da) ALPA-BESSONE (diretta da), *Giur. sist. dir. civ. e comm.*, II, Tomo I, Torino, 1991
- BIGIAMI, *Groupement d'entreprises*, in *Arch. Giur.*, 1968, p. 102
- BIGIAMI, *La professionalità dell'imprenditore*, Padova, 1948
- BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione*, Roma-Bari, 2007
- BONVICINI, *Associazioni temporanee di imprese*, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 1988, p. 1
- BONVICINI, *Commento agli artt. 20-23*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1979, p. 379
- BONVICINI, *Le "joint ventures": tecnica giuridica e prassi societaria*, Milano, 1977
- BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, XLI, 3, Milano, 1985
- BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005, p. 59
- BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, p. 120
- BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996
- BORTOLOTTI, *I contratti di subfornitura. La nuova legge sulla subfornitura nei rapporti interni ed internazionali*, Padova, 1999
- BOSELLO, *Aspetti fiscali dei fondi comuni d'investimento*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 71
- BOSELLO-GREGGI, *Consorzi tra imprenditori (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, VIII, 1988, p. 1
- BRESSAN, *Le modalità di rimborso del socio receduto da società consortile*, in *Giur. comm.*, 1999, 1, p. 27
- BRIOLINI-CAROTA-GAMBINI (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *Quad. rass. dir. civ.*, Napoli, 2013
- BRUNETTI, *Referenze indirette nella gara di appalto pubblico: requisiti formali e divieto di subappalto*, in *La finanza locale*, 2005, p. 1
- BUCCICO, *Strumenti per la crescita economica: il contratto di rete e la sua disciplina fiscale*, in *Inn. dir.*, 2, 2012, p. 87
- BUONOCORE (a cura di), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2007
- BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997
- BUSICO, *Non è soggetto tributario unitario e autonomo l'associazione temporanea di impresa*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1873
- BUTTARO, *Cooperativa, consorzio e scopo mutualistico nei recenti progetti di riforma*, in *Riv. soc.*, 1982, p. 1127
- CAFAGGI (a cura di), *Contractual Networks, Inter-firm Cooperation and Economic Growth*, Chentelham, 2011

- CAFAGGI (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario*, Bologna, 2009
- CAFAGGI (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali. Nuove sfide per diritto ed economia*, Bologna, 2004
- CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I contratti*, 2009, p. 911
- CAFAGGI, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in *I contratti*, 2011, p. 504
- CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi. Verso il consolidamento*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. 115
- CAFAGGI, *Il governo della rete. Modelli organizzativi del coordinamento interimprenditoriale*, in Cafaggi (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali. Nuove sfide per diritto ed economia*, Bologna, 2004, p. 57
- CAFAGGI, *Il nuovo contratto di rete: "learning by doing"?*, in *I contratti*, 2010, p. 1146
- CAFAGGI, *Introduzione*, in Cafaggi (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario*, Bologna, 2009, p. 9
- CAFAGGI, *Reti contrattuali e contratto di rete: ripensando il futuro*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 413
- CAFAGGI, *Reti di imprese spazi e silenzi regolativi*, in Cafaggi (a cura di), *Le reti di imprese tra regolazione e norme sociali: nuove sfide per diritto ed economia*, Bologna, 2004, p. 34
- CAFAGGI, *Reti di imprese: lungo il sentiero di una ricerca*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 31
- CAFAGGI-IAMICELI (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007
- CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?*, in *Obbl. e contr.*, 7, 2009, p. 595.
- CAFAGGI-IAMICELI, *La governance del contratto di rete*, in Cafaggi (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario*, Bologna, 2009, p. 45.
- CAFAGGI-IAMICELI, *Le reti produttive: spunti ricostruttivi da un'indagine empirica*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa*, Bologna, 2007, p. 333
- CAFAGGI-IAMICELI, *Premessa*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 11
- CAFAGGI-IAMICELI, *Reti di imprese e modelli di governo interimprenditoriale: analisi comparativa e prospettive di approfondimento*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 11
- CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012
- CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Postilla di aggiornamento*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. 489
- CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Prefazione*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. IX
- CALAMANDREI-CAPPELLETTI (a cura di), *Opere Giuridiche*, Milano, 1961
- CALARCO, *Appalti pubblici di lavori*, Milano, 2006
- CALIFANO, *Prime note sui profili tributari del contratto di rete*, in *Innov. e dir.*, 6, 2011, p. 1
- CALIFANO, *Profili fiscali del contratto di rete*, in Briolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *Quad. rass. dir. civ.*, p. 98

- CAMARDI, *Contratti di consumo e contatti tra imprese. Riflessioni sull'asimmetria contrattuale nei rapporti di scambio e nei rapporti "reticolari"*, in *Rivista critica di diritto privato*, 4, 2005, p. 549
- CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2010, p. 526
- CAPRIGLIONE, *Consorzi bancari*, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 1979, p. 1
- CAPURSO, *Agevolazioni ai consorzi e alle società consortili (Primi appunti sulla legge 21 maggio 1981, n. 240)*, in *Giur. comm.*, 1982, p. 574
- CAPURSO, *I consorzi e le società consortili dopo la riforma della l. 10 marzo 1976, n. 377*, in *Giur. comm.*, 1981, I, p. 344
- CARANTA, *Forma giuridica dei partecipanti alla gara e RTI*, in Garofoli-Sandulli (a cura di), *Il nuovo diritto degli appalti pubblici nella direttiva 2004/18/CE e nella legge comunitaria n. 62 del 2005*, Milano, 2005, p. 558
- CARBONE, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi nell'appalto di opere pubbliche*, in *Giur. it.*, 1988, IV, p. 78
- CARBONE-D'ANGELO, *Cooperazione tra imprese e appalto internazionale. Joint venture o consortium agreements*, Milano, 1991
- CARDARELLI, *I raggruppamenti temporanei ed i consorzi ordinari di concorrenti*, in Sandulli-De Nictolis-Garofoli (a cura di), *Trattato sui contratti pubblici*, II, Milano, 2008, p. 1127
- CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1760
- CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1201
- CARLO, *Il contratto plurilaterale associativo*, Napoli, 1967
- CARNEVALI, *Mandato (dir. civ.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, 1990, p. 1
- CARPINO, *Consorzi Agrari*, in *Nss. Dig. It., app.*, II, Torino, 1982, p. 479
- CARRARO, *Il mandato ad alienare*, Padova, 1947
- CARUSO, *Gruppo Europeo di Interesse Economico*, in *Enc. dir., agg.*, V, Milano, 2001, p. 650
- CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, VI, Milano, 2006, p. 5612
- CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999
- CASTALDI, *I redditi di capitale*, in Tesauro (a cura di), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, p. 217
- CASTALDI, *Soggettività tributaria*, in Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, VI, Milano, 2006, p. 5612
- CASTALDI, *Ulteriori spunti sulla regolamentazione tributaria del trust: la soggettività tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 3, 2007, p. 357;
- CHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, LVIII b, *Partnerships and joint enterprises in International Tax Law*, Losanna, 1973
- CIANFLONE-GIOVANNINI, *L'appalto di opere pubbliche*, Milano, 2003
- CIPOLLA, *Commercio e compagnie commerciali nella rinascita europea dal 1100 al 1400*, in AA.VV., *Le compagnie commerciali nel mondo moderno, Atti del convegno di Venezia 11 e 12 ottobre 1979*, Milano, 1984, p. 26
- CIRIANNI, *Il contratto di rete*, in *Il Notariato*, 2010, p. 2010, p. 442,
- CLARICH (a cura di), *Commentario al codice dei contratti pubblici*, Torino, 2010
- COASE, *The nature of the firm*, in *Economica*, 4, 1937, p. 386.
- COCO (coordinato da), *Il reddito e l'imposta*, Bari, 1992
- CODARA-MORATO, *Il distretto di Montebelluna tra locale e globale*, in Provasi (a cura di), *Le Istituzioni dello sviluppo. I distretti tra storia, sociologia ed economia*, Roma, 2002
- COLOMBO, *Operazioni economiche e collegamento negoziale*, Padova, 1999

- COLUSSI, *Sulla soggettività tributaria di una comunione quale "organizzazione di beni"*, in *Rass. Trib.*, 1980, II, p. 193
- CONTRINO, *Spunti in tema di beneficiari "individuati", possesso dei redditi e imputazione dell'obbligazione tributaria nel trust*, in *Dial. trib.*, 2008, p. 106.
- COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012
- CORAPI, *Dal consorzio al contratto di rete*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 167
- CORAPI, *Il gruppo europeo di interesse economico: un nuovo strumento contrattuale per la collaborazione tra imprese*, in *Riv. trim. app.*, 2, 1986, p. 367
- CORAPI, *Le associazioni temporanee di imprese*, Milano, 1983
- CORAPI, *Profili di diritto societario degli accordi di joint-venture*, in Draetta-Vaccà (a cura di), *Le joint ventures. Profili giuridici e modelli contrattuali*, Milano, 1997, p. 149
- CORASANITI, *Brevi note in merito alle recenti modifiche introdotte nella disciplina tributaria dei conferimenti di azienda*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 531
- CORASANITI, *Patrimoni dedicati, finanziamenti destinati ad uno specifico affare e project financing: profili societari e fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. 324
- COTTINO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 2004
- COTTINO, *Diritto societario*, Padova, 2006
- COTTINO-WEIGMANN-SARALE, *Società di persone e consorzi*, in Cottino (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 2004, p. 460
- CROXATTO, *Redditi delle persone fisiche (imposte sui)*, in *Nss. dig. it., app.*, Torino, 1986, p. 416
- CUFFARO (a cura di), *L'affiliazione commerciale*, Torino, 2005
- CUFFARO (a cura di), *La subfornitura nelle attività produttive*, Napoli, 1998
- CUFFARO, *Art. 1, in Legge 18 giugno 1998, n. 192 "Disciplina della subfornitura nelle attività produttive"*, in Lipari (a cura di), *Nuove leggi civ.*, Padova, 2000
- CUFFARO, *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in *Corr. merito*, 1, 2010, p. 5
- CUMMINGS-STAW (a cura di), *Research in Organizational behavior*, Greenwich, 1990
- D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, in *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, I, Milano, 1969, p. 241
- D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nss. dig. it., app.*, I, 1980, p. 153
- D'AMATI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi*, Torino, 1994
- D'AMATI, *La teoria giuridica del reddito*, in Coco (coordinato da), *Il reddito e l'imposta*, Bari, 1992, p. 155
- D'AMATI, *La trama giuridica del reddito*, Bari, 1972
- D'AMATI-CINTOLESI, *Consorzi e società consortili (dir. trib.)*, in *Nss. dig. it., app.*, II, Torino, p. 497
- DABORMIDA, *Riunioni di imprese: contratto o consorzio?*, in *Soc.*, 1991, p. 1685
- DAMIANI, *Profili istituzionali e fiscali dei distretti produttivi*, in *Corr. trib.*, 7, 2006, p. 505
- DE ANGELIS, *Appunti sulla responsabilità patrimoniale dei consorzi senza attività esterna*, in *Riv. soc.*, 1983, p. 1401
- DE ANGELIS, *Intervento*, in *Giur. Comm.*, 1978, I, p. 331.
- DE MARTINI, *Associazioni temporanee di imprese per l'esecuzione di opere pubbliche*, in *Riv. dir. comm.*, 1971, I, p.1.
- DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997
- DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1999
- DE NICOLA-COLOMBO, *La subfornitura nelle attività produttive*, Milano, 1998
- DE NOVA (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998

- DE NOVA, *Art. 1*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 15
- DE NOVA, *Introduzione*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 1
- DE VINCELLES, *Linked contacts under French law*, in Cafaggi, *Contractual Networks, Inter-firm Cooperation and Economic Growth*, Chentelham, 2011, p. 163
- DEAKIN, *The return of the guild? Network relations in historical perspective*, in Amtuz-Teubner (a cura di), *Networks. Legal issues of multilateral co-operation*, Oxford, 2009, p. 53
- DEL CASTELLO-GALTIERI-REALFONZO (a cura di), *Appalti pubblici di servizi*, Milano, 1999
- DEL CONTE, *I consorzi costituiti in forma di società*, in *Temi*, 1962, p. 543
- DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, p. 19
- DEL FEDERICO, *Interessi passivi*, in Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib.*, *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, p. 702
- DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993
- DEL FEDERICO, *Note sulla soggettività tributaria delle aziende speciali delle camere di commercio*, in *Finanza locale*, 1993, p. 203
- DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010 e
- DEL FEDERICO-MELIS (a cura di), *La tassazione dei distretti produttivi*, in *CNDC*, 2006
- DEL FEDERICO-ROBOTTI (a cura di), *Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008
- DELFINI, *Contratto di subfornitura: forma e contenuto*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 11;
- DELFINI, *Lo “ius variandi” unilaterale*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 58
- DELL'UTRI, *La conclusione del contratto*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 75
- DEOTTO-TESTONE, *Definito l'ambito applicativo del credito d'imposta per le PMI*, in *Corr. Trib.*, 25, 2005, p. 1951
- DI MAJO, *Contratto e reti. Le tutele*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 267
- DI MARZIO, *La holding appaltatrice di lavori pubblici*, in *Riv. amm.*, 1996, p. 117
- DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008
- DI PIETRO, *Interventi di sostegno per i consorzi tra piccole e medie imprese industriali, commerciali ed artigiane*, in Paolucci-Di Pietro (a cura di), *Codice dei consorzi e delle cooperative annotato con la giurisprudenza*, Torino, 1989, p. 993
- DI PIETRO, *Ragion fiscale e varietà dei soggetti nelle forme di collaborazione fra imprese*, in Mastragostino (a cura di), *La collaborazione fra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988, p. 132
- DI ROSA, *Autonomia contrattuale e attività di impresa*, Torino, 2010
- DI ROSA, *L'associazione temporanea di imprese. Il contratto di joint venture*, Milano, 1998
- DISTASO, *La simulazione nei negozi giuridici*, Torino, 1960
- DOLFIN, *Profili tributari del gruppo europeo di interesse economico (GEIE)*, in *Riv. Dir. Trib.*, I 1992, p. 10
- DOMINICI, *La fiscalità dei patrimoni di destinazione*, in www.tributiimpresa.it
- DONNOLO, *Il distretto sostenibile*, Milano, 2003
- DRAETTA, *Il diritto dei contratti internazionali. La collaborazione tra imprese*, Padova, 1985
- DRAETTA, *Problemi di adeguamento della legislazione italiana al GEIE comunitario*, in *Dir. com. e sc. int.*, 1986, p. 501

- DRAETTA-VACCÀ (a cura di), *Le joint ventures. Profili giuridici e modelli contrattuali*, Milano, 1997
- DUBISSON, *Les groupements d'entreprises pour les marchés internationaux*, Paris, 1979
- EAD, *I contratti collegati: principi della tradizione e tendenze innovative*, in *Contratto e impresa*, 2000, p. 127
- FALCE, *Sistemi di rete e innovazione nei nuovi settori della tecnica. Cenni sui modelli cooperativi*, in *Dir. Autore*, 2010, p. 229.
- FALSITTA (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013
- FALZEA, *Capacità (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, p. 8
- FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012
- FANTOZZI, *Consorzi*, in AA.VV., *IRPEG. Guida fiscale italiana*, Torino, 1980, I, p. 294
- FANTOZZI, *Diritto tributario*, II, Milano, 1998
- FANTOZZI, *Il regime della trasparenza per le società di capitali*, in Papparella (a cura di), *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, Milano, 2006, p. 23
- FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2004, p. 489
- FANTOZZI, *Postilla allo scritto di FRANSONI, Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. dir. Trib.*, 2004, I, 542
- FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia europea e alla decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2262
- FANTOZZI-SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 688
- FEDELE (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998
- FEDELE, *"Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo"*, in *Giur. cost.*, 1976, I, p. 2163
- FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1525
- FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 328
- FEDELE, *Introduzione*, in Fedele (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998, p. XV
- FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, s.d.ma., 1966
- FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Commentario al T.U. delle imposte sui redditi ed altri scritti. Scritti in memoria di A.E. Granelli*, Roma, 1990, p. 22
- FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, I, 550
- FEDELE, *Società in nome collettivo e in accomandita semplice: forme, adempimenti, esibizioni documentali e loro integrazione*, in *Riv. not.*, 1990, p. 1307
- FEDELE, *Visione di insieme della problematica interna*, in Beneventi (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano 1996, p. 269
- FEOLA VIGLIOTTI, *La procedura di controllo*, in Ingrosso-Tesaro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 275
- FERLAZZO NATOLI, *Il sistema tributario italiano. Lezioni*, Torino, 1993, p. 170
- FERRANDO, *I contratti collegati*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1986, II, p. 258
- FERRARA, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1975
- FERRETTI, *Le "Associazioni temporanee di imprese"*, in *Riv. dir. comm.*, 1975, I, p. 350
- FERRI, *Consorzi e società consortili, ancora una modifica occulta del codice civile*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, p. 130
- FERRI, *Consorzi industriali*, in *Enc. dir.*, IX, 1961, p. 371
- FERRI, *Consorzio (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, p. 378

- FERRI, *Contratto plurilaterale*, in *Nss. dig. it.*, IV, Torino, 1959, p. 678
- FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2006
- FERRO LUZZI, *I contratti associativi*, Milano, 1974
- FICARI, *Gruppo di imprese e consolidato fiscale all'indomani della riforma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 5, 2005, p. 1587
- FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma 2, TUIR n. 917/86*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 471
- FICARI, *Soggettività tributaria e possesso del reddito nella disciplina della cartolarizzazione dei crediti e dei patrimoni destinati*, in *Giur. imp.*, 2003, p. 1359
- FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992
- FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in Ingrosso-Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 385
- FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000
- FIORENTINO, *Riflessioni in tema di soggettività tributaria: il pensiero di Amatucci e la problematicità di questioni attuali*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, II, sez. II, Napoli, 2011
- FIORENTINO, *Stabile organizzazione, centro di attività stabile e "nozione minime" in tema di soggetti passivi e di soggettività tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. 871
- FONDAZIONE BRUNO VISENTINI, *Contratti di rete: un'analisi comparativa*, www.starnet.unioncamere.it/download.php?id=19860
- FONTANA, *Gli aiuti di stato di natura fiscale*, Torino, 2012
- FORTIS, *I distretti produttivi e la loro rilevanza nell'economia italiana: alcuni profili di analisi*, in Fortis-Quadrio Curzio (a cura di), *Industria e distretti. Un paradigma di perdurante competitività*, Bologna, 2006, p. 120
- FORTIS-CERMINATI, *I distretti industriali nella concretezza economica e normativa: i "campioni territoriali" dell'Italia*, in Fortis-Quadrio Curzio (a cura di), *Industria e distretti. Un paradigma di perdurante competitività*, Bologna, 2006
- FORTIS-QUADRIO CURZIO (a cura di), *Industria e distretti. Un paradigma di perdurante competitività*, Bologna, 2006
- FRANCESCHELLI (a cura di), *Subfornitura*, Milano, 1999
- FRANCESCHELLI, *Consorzi costituiti in forma di società per azioni*, in *Riv. dir. comm.*, 1941, II, p. 73
- FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi (artt. 2602-2620)*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1970 e idem, 1992
- FRANCESCHELLI, *I consorzi industriali*, Padova, 1939
- FRANCESCHELLI, *La subfornitura: un nuovo contratto commerciale*, in Franceschelli (a cura di), *Subfornitura*, Milano, 1999, p. 9
- FRANCO, *Le associazioni temporanee di imprese: esigenze e prospettive viste dalla P.A.*, in AA.VV., *Atti del Convegno Nazionale sulle Associazioni Temporanee di Imprese*, Roma, 25 e 26 maggio 1970, Roma, 1970, p. 5
- FRANSONI, *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 249
- FRANSONI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)*, in Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, p. 122
- FRANSONI, *L'individuazione dei beneficiari e il regime della "trasparenza"*, in AA.VV., *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, 2008, p. 36
- FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 227
- FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2004, p. 515
- FRIEDMANN-KALMANOFF, *Joint International business ventures*, New York-Londra, 1961

- FRIGNANI, *Concorrenza e consorzi in Italia: dieci anni di dibattiti e di disegni di legge*, in *Giur. comm.*, 1976, I, p. 529
- FRIGNANI, *Il Gruppo europeo di interesse economico (GEIE): passato, presente e futuro*, in *Riv. dir. it.*, 1989, I, p. 31
- FRONTONI, *La holding appaltatrice di lavori pubblici*, in *Riv. giur. edilizia*, 1995, I, p. 85
- FROSINI, *Soggetto del diritto*, in *Nss. dig. it.*, XVII, 1970, p. 813
- GABRIELLI, *Sui contratti necessariamente aperti*, in *Riv. dir. civ.*, 1, 1982, p. 557
- GAFFURI-ALBERTITNI, *Costituzione del trust e trasferimento dei beni*, in Beneventi (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano 1996, p. 301;
- GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983
- GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1976
- GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1969
- GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 1988
- GALGANO, *I consorzi tra imprenditori per l'assunzione e per l'esecuzione di opere e di forniture*, in Mastragostino (a cura di), *La collaborazione tra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988, p. 35
- GALGANO, *Le "fasi dell'impresa" nei consorzi fra imprenditori*, in *Contratto e impresa*, 1986, p. 1
- GALGANO, *Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona giuridica (Studi per un libro sulle persone giuridiche)*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, p. 551
- GALLO, *Gestione di fondi pensioni da parte di imprese assicuratrici: profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1030
- GALLO, *I gruppi di imprese e il Fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 577
- GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'IRPEG: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 349;
- GALLO, *L'Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 6bis, 2003, p. 2271
- GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi. Scritti in onore di A. E. Granelli*, Roma, 1990, p. 524
- GALLO, *La soggettività tributaria*, in *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, p. 47
- GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in Di Pietro (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, p. 408
- GALLO, *Prime considerazioni sulla disciplina dei redditi di capitale nel nuovo Testo Unico*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 39
- GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, p. 1762;
- GAMBARO, *Nuovi contratti di partenariato*, in Draetta-Vaccà, *Contratti di subfornitura. Qualità e responsabilità*, Milano, 1993, p. 98
- GAROFOLI-SANDULLI (a cura di), *Il nuovo diritto degli appalti pubblici nella direttiva 2004/18/CE e nella legge comunitaria n. 62 del 2005*, Milano, 2005
- GIACCARDI MARMO, *I contratti di cooperazione tra imprese*, in Bigiavi (fondata da) Alpa-Bessone (diretta da), *Giur. sist. dir. civ. e comm.*, II, Tomo I, Torino, 1991, p. 26
- GIANCARLO PROVASI (a cura di), *Le istituzioni dello sviluppo. I distretti industriali tra storia, sociologia e economia*, Roma, 2002
- GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956
- GIOIA, *La subfornitura nelle attività produttive*, in *Corr. giur.*, 1998, p. 880

- GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale alle reti di impresa: profili sistematici e applicativi*, in *Dial. trib.*, 6, 2011, p. 610.
- GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996
- GITTI, *Il terzo contratto: la determinazione del contenuto*, in Gitti-Villa (a cura di), *Il terzo contratto. L'abuso di potere contrattuale nei rapporti tra imprese*, Bologna, 2008, p. 83
- GITTI-VILLA (a cura di), *Il terzo contratto. L'abuso di potere contrattuale nei rapporti tra imprese*, Bologna, 2008
- GRANIERI, *Il contratto di rete: una soluzione in cerca di un problema?*, in *Obbl. e contr.*, p. 932
- GRANIERI, *Il contratto di subfornitura industriale. I contenuti, le fonti, le formule. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Roma, 1998
- GRAZIANI, *Consorzi agrari*, in *Enc. giur. Trecc.*, VIII, Roma, 1988, p. 1
- GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 5, 1963
- GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 225
- GRECO, *Gli affidamenti "in house" di servizi e forniture, le concessioni di pubblico servizio e il principio della gara*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 2001, p. 1405
- GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, in *Digesto, Sez. Comm.*, VI, Torino, 1990, p. 477
- GROSSO-SANTORO PASSARELLI (diretto da), *Trattato di diritto civile*, Milano, 1965
- GUGLIELMETTI, *Consorzi e società consortili*, in *Nss. dig. it., app.*, II, Torino, 1980, p. 488
- GUGLIELMETTI, *La concorrenza e i consorzi*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1970, p. 381
- HAMEL-LAGARDE-JAUFFRET, *Droit commercial*, I, Paris, 1980
- HOUIN, *Le grouement d'entreprises vu a l'échelle européenne. Rapport général présenté au colloque de l'association des juristes européens a Paris les 4 e 5 décembre 1964*, in *Rev. Intern. Droit comparé*, 1965, p. 321
- IAMICELI (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009
- IAMICELI, *Dalle reti di imprese al contatto di rete: un percorso (in)compiuto*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 1
- IAMICELI, *Il coordinamento della filiera produttiva tra collegamento negoziale e contratti di rete*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. 315
- IAMICELI, *Le reti di imprese: modelli contrattuali di coordinamento*, in Cafaggi (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali. Nuove sfide per diritto ed economica*, Bologna, 2004, p.125
- IBFD, *Corporate taxation in Common Market, p.a.f.m. Deringer, Legal Aspects of East-west joint ventures*, in *International Business Lawyer*, 1982, p. 97.
- INGRAO, *In tema di tassazione dei gruppi di imprese ex D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, istitutivo dell'IRES*, in *Rass. Trib.*, 2, 2004, p. 537.
- INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in Ingrosso-Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 55.
- INGROSSO-MAROTTA, *Le agevolazioni fiscali vigenti*, in Ingrosso-Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 541
- INGROSSO-TESAURÒ (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009
- INTERDONATO, *Il "ribaltamento" obbligatorio di costi e ricavi nei consorzi, tra esasperata valorizzazione della mutualità ed esigenze di contrasto all'abuso di diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2012, p. 523
- INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004

- INZITARI, *Riflessioni sul contratto plurilaterale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1973, p. 476
- IPI, *L'esperienza italiana dei distretti industriali*, Roma, 2002
- IRTI (a cura), *Dizionario del diritto privato*, I, Milano, 1980
- ISTAT, *Distretti industriali e sistemi locali del lavoro 2001*, Roma, 2005
- ISTAT, *I sistemi locali del lavoro 1991*, Roma, 1997
- IUDICA, *La disciplina della subfornitura nelle attività produttive*, in *Contratti*, 1998, p. 409
- JAFFE-TRAJTENBERG-HENDERSON, *Geographic Localization of Knowledge Spillovers as Evidenced by Patent Citations*, in *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 108, 1993, p. 577
- JONES-ZEITLIN (a cura di), *Oxford Handbook of business History*, Oxford, 2008
- LA ROSA, *Esenzioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, p. 568.
- LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo I, Padova, 1994, p. 401
- LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010
- LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1503
- LANE, *Complexity and local interactions: toward a theory of industrial districts*, in Quadrio Curzio-Fortis (a cura di), *Complexity and Industrial Clusters*, Heidelberg, 2002, p. 65
- LARENZ, *Lehrbuch des Schuldrechts*, Munchen, 1982
- LAROMA JEZZI, *La fiscalità dei trust aspettando il "trust di diritto italiano"*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2012, p. 587
- LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1074
- LAROMA JEZZI, *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006
- LATTANZI, *Raggruppamenti temporanei di imprese e società "a latere" per l'esecuzione di opere pubbliche*, in *Corr. Trib.*, 1986, p. 2325
- LECCESE, *Nozione e contenuto del contratto*, in Cuffaro (a cura di), *La subfornitura nelle attività produttive*, Napoli, 1998, p. 1
- LENER, *Profili del collegamento negoziale*, Milano 1999
- LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1990
- LESIGUILLONS, *Préface*, in Dubisson (a cura di), *Les groupements d'entreprises pour les marchés internationaux*, Paris, 1979, p. I
- LIBONATI, *Holding e investment trust*, Milano, 1959, p. 269
- LIPARI (a cura di), *Diritto privato europeo*, Padova, 1997
- LIPARI (a cura di), *Nuove leggi civ.*, Padova, 2000
- LIVI, *Le nullità*, in Cuffaro (a cura di), *La subfornitura nelle attività produttive*, Napoli, 1998, p. 169
- LORENZINI, *Le economie esterne marshalliane e il distretto industriale*, in IPI, *L'esperienza italiana dei distretti industriali*, Roma, 2002
- LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985
- LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del convegno di Genova del 2 e 3 luglio 1999*, Padova, 2000, p. 330
- LOVISOLO, *Profili fiscali del GEIE: prime considerazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, p. 1170
- LUMINOSO, *La nuova disciplina dei contratti di subfornitura*, in *Riv. giur. sarda*, 1999, p. 602
- LUMINOSO, *Mandato, commissione, spedizione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, 1984

- LUPI, *Agevolazioni ai partecipanti ai contratti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, in *Dial. trib.*, 6, 2011, p. 620
- LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2007
- LUPI, *La tassazione dei redditi del trust: il trustee*, p. 327, in Beneventi (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano, 1996, p. 312
- LUPOLI, *Trusts*, Milano, 1997
- MACARIO, *Il “contratto” e la “rete”: brevi note sul riduzionismo legislativo*, in *I contratti*, 2009, p. 954
- MACARIO, *Reti di imprese, “contratto di rete” e individuazione delle tutele. Appunti per una riflessione metodologica*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 273
- MACARIO-SCOGNAMIGLIO, *Reti di imprese e contratto di rete*, in *I contratti*, 2009, p. 915
- MAFFEIS, *La clausola che attribuisce la facoltà di recesso determinativo o per giusta causa*, in De Nova (a cura di), *La subfornitura. L. 18 giugno 1998, n. 192*, Milano, 1998, p. 60
- MAGGIO-STERI (a cura di), *Codice dei contratti pubblici*, Napoli Roma, 2009
- MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, p. 1143
- MAGNANI, *Intervento*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 675
- MAIORCA, *Contratto plurilaterale*, in *Enc. giur. Trecc.*, IX, Roma, 1988, p. 1
- MALTONI, *Il contratto di rete. Prime considerazioni alla luce della novella di cui alla l. 122/2010*, in *Notariato*, 2011, p. 6
- MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, *Studio Consiglio Nazionale del Notariato*, 1, 2011, p. 3.
- MANTOVANI, *Il “favor europeo” per le reti di imprese*, in Briolini-Carota-Gambini, *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *Quad. rass. dir. civ.*, Napoli, 2013, p. 177.
- MANZONI-VANZ, *Il Diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008
- MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, Torino, 1990
- MARASÀ, *Contratti di rete e consorzi*, in *Corr. Merito*, 1, 2010, p. 11
- MARASÀ, *Le “società” senza scopo di lucro*, Milano, 1984
- MARCHETTI, *Il risparmio nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 1997, p. 306
- MARCHETTI, *Incentivi fiscali per la ricerca e lo sviluppo*, in Capriglione (a cura di), *Finanza ricerca sviluppo*, Padova, 2006, p. 447
- MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in Tesauro (diretto da), *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2007, p. 524
- MARINI, *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, Torino, 2009
- MARINI, *Residenza fiscale*, in *Enc. giur. Trecc.*, XVII, agg., 2009, p. 1
- MARINI, *Sull'illegitimità della presunzione di distribuzione degli interessi presunti*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 1231
- MARINI-VERRIGNI, *Il finanziamento delle associazioni fra comuni. Quadro costituzionale e principi generali*, in *Finanza Locale*, 2007, n. 6, p. 9
- MARINI-VERRIGNI, *Il finanziamento delle associazioni fra comuni. Quadro costituzionale e principi generali*, in Del Federico-Robotti (a cura di), *Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, p. 93
- MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento italiano*, Padova, 1988
- MARONGIU, *Sul regime fiscale delle aziende municipalizzate*, in *Dir. prati trib.*, 1992, I, p. 517
- MARSHALL, *Principles of Economics*, 1890

- MARSHALL, *The Economics of Industry*, 1879
- MASTRAGOSTINO (a cura di), *La collaborazione fra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988
- MASTRAGOSTINO (a cura di), *La collaborazione tra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988
- MASTROBERARDINO-LOPES-MACARIO (a cura di), *Reti d'impresa. Scenari economici e giuridici*, Torino, 2006
- MAUGERI, *Reti di impresa e contratto di rete*, in *Obbl. e contr.*, 2009, p. 956
- MAUGERI, *Reti di impresa, contratto di rete e reti contrattuali - non minor virus es tueri est perficere rem inventam... quam reperire*, in *Obblig. e contr.*, 2009, p. 951
- MAURO, *Medie imprese e sviluppo locale*, Milano, 2010
- MAZZONE, *L'associazione temporanea di imprese*, in Rescigno (diretto da), *Trattato di diritto privato*, XVII, Torino, 1985, p. 564
- MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. dir.*, Agg. 2006, Milano, p. 394
- MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003
- MELIS, *La cd. "fiscalità di vantaggio" nella delega sul federalismo fiscale e gli aiuti di Stato: alcune riflessioni*, in La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 109
- MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 4, 2009, p. 997
- MELIS, *Le agevolazioni tributarie finalizzate all'aggregazione delle imprese e il contratto di rete: alcune considerazioni*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. 395
- MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 1151
- MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 565
- MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 2004, I, p. 1083
- MENGONI, *Gli acquisti "a non domino"*, III, Milano, 1975
- MERCADAL JANIN, *Les contrats de coopeératin interentreprises*, Paris, 1974
- MESSINEO, *Contratto collegato*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, p. 53
- MESSINEO, *Contratto plurilaterale e associativo*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, p. 139
- MESSINEO, *Il negozio giuridico plurilaterale*, in *Annali Univ. Cattolica*, 1926-27, p. 53
- MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, in *Giur. imp.*, 2004, p. 481
- MICCINESI, *I tributi diretti erariali*, in Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, p. 592
- MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2000, p. 309
- MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990
- MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976
- MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, p. 31
- MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, p. 335
- MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, in Grosso-Santoro Passarelli (diretto da), *Trattato di diritto civile*, Milano, 1965, p. 93
- MINERVINI, *Il mandato, la commissione, la spedizione*, in *Tratt. Vasalli*, VIII, Torino, 1957
- MINERVINI, *Il terzo contratto*, in *I contratti*, 2009, p. 493
- MONTINI, *La Corte di giustizia apre la strada al "possesso indiretto" di requisiti per concorrere agli appalti di servizi*, in *Urb. App.*, 2000, p. 443

- MOREAU GUYENOT COFFY, *Traité pratique des sociétés commerciales*, I, Paris, 1973
- MORELLI, *Le thin capitalization rules al vaglio della Corte di Giustizia: la crisi del modello europeo ispiratore della riforma italiana*, in *Giur. imp.*, 2003, p. 719
- MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1987, p. 73
- MOSCHETTI, *La soggettività tributaria delle unità sanitarie locali ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Finanza Locale*, I, 1982, p. 389
- MOSCHETTI, *Profili generali*, in Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 42
- MOSCO, *Coordinamento consortile per la competitività delle imprese tra codice civile e leggi speciali*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 160
- MOSCO, *Frammenti ricostruttivi sul contratto di rete*, in *Giur. comm.*, 1, 2010, p. 839
- MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, 1988
- MOSCO, *Il contratto di rete dopo la riforma: che tipo!*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. 31
- MUSSO, *La subfornitura*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 2003
- MUSSO, *Reti contrattuali fra imprese e trasferimento della conoscenza innovativa*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 177
- NARDOZZI, *Miracolo e declino. L'Italia tra concorrenza e protezione*, Bari, 2004
- NICOLINI, *Subfornitura e attività produttive*, Milano, 1999
- NUSSI, *Eredità giacente: soggetto passivo IRPEG? Osservazioni in tema di retroattività civilistica ed imposizione diretta sui redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, II, p. 10
- NUSSI, *Fiducia (dir. trib.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VI, Torino, 1991, p. 85
- NUSSI, *Intestazione fiduciaria, plusvalenze e normativa fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1179
- NUSSI, *L'eredità giacente: profili ricostruttivi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, I, p. 150
- NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996
- NUSSI, *Mandato (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, XIX, Roma, 1990, p. 1;
- NUZZO M., *Contratti collegati e operazioni complesse*, in AA.VV., *I collegamenti negoziali e le forme di tutela*, in *Quaderni della rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, Milano, 2007, p. 43
- NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987
- NUZZO, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, p. 1065
- NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, p. 105
- ONIDA, *Se il piccolo non cresce*, Bologna, 2004
- ONZA, *Riflessioni sul contratto di rete: alcuni profili di qualificazione e di disciplina*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. 181
- OPPO, *I contratti di impresa tra codice civile e legislazione speciale*, in *Riv. dir. civ.*, 3, 2004, p. 841
- OPPO, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, in AA.VV., *Atti del convegno di Macerata 12-13 novembre 1976*, Milano, p. 25
- OPPO, *L'essenza della società cooperativa e gli studi recenti*, in AA.VV., *Studi in onore di F. Vassalli*, II, Torino, 1960, p. 1181

- ORLANDI, *Condizioni generali di contratto e reti atipiche*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 77
- PACE F., *Mandato. Profilo Fiscale*, in *I contratti*, Milano, 1996, p. 2
- PACE, *L'incidente di costituzionalità nelle liti sulle agevolazioni fiscali: profili processuali*, in *Rass. trib.*, I, 2007, p. 25
- PACE, *Le agevolazioni fiscali e gli schemi di attuazione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 6, 2011, p. 1540
- PACE, *Regole per l'accesso al premio di concentrazione*, in *Corr. Trib.*, 4, 2006, p. 323
- PALLOTTINO, *Associazioni temporanee di imprese. Commento agli artt. 20-23 della legge 8 agosto 1977, n. 584*, in AA.VV., *Le norme di adeguamento alle direttive CEE in materia di appalti di lavori pubblici*, Milano, 1979, p. 301
- PALLOTTINO, *Commento agli artt. 20-23 della legge 8 agosto 1977, n. 584*, in *Quaderni ISGEA*, 14, Milano, 1979, p. 188
- PALMIERI, *Profili generali del contratto di rete*, in AA.VV., *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011, p. 14
- PANI, *Commento agli artt. 34 e segg.*, in Maggio-Steri (a cura di), *Codice dei contratti pubblici*, Napoli Roma, 2009, p. 242
- PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili nel diritto commerciale*, in *Dig. disc. civ., sez. comm.*, Padova, 1988, p. 436
- PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, Torino, 1996
- PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in Rescigno (diretto da), *Trattato di diritto privato*, XVIII, Torino, 1985, p. 297
- PAOLUCCI, *La mutualità nelle cooperative*, Bologna, 1974
- PAOLUCCI-DI PIETRO (a cura di), *Codice dei consorzi e delle cooperative annotato con la giurisprudenza*, Torino, 1989
- PAPPARELLA (a cura di), *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, Milano, 2006
- PAPPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000
- PARDOLESI, *Contratti di distribuzione*, in *Enc. giur. Trecc.*, IX, Roma, 1988, p. 1
- PATRONI GRIFFI, *I consorzi e le altre forme di integrazione*, in Buonocore (a cura di), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2007, p. 577
- PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, in *Enc. giur. Trecc.*, XXIX, Roma 1993, p. 1
- PEPE-TOZZA, *Le deroghe al divieto di aiuti di Stato*, in Ingrosso-Tesaro (a cura di), *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 268
- PÉREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 371
- PERLINGIERI, *Reti e contratti tra imprese tra cooperazione e concorrenza*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 388
- PERONE, *L'interesse consortile*, Milano 2008
- PERRONE, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, p. 136.
- PERRONE, *Consorzi e società consortili (dir. trib.)*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, p. 234;
- PERRONE, *Consorzi e società consortili nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, 1999, p. 448
- PERRONE, *Lineamenti tributari delle riunioni temporanee di imprese (disciplina vigente e proposte)*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, p. 207
- PERROTTI, *La dichiarazione dei redditi dei consorzi tra imprese*, in *Inf. Pirola*, 1993, p. 53;

- PESCE, *Requisiti di partecipazione, accesso alle gare pubbliche e riflessi sulla tutela della concorrenza tra le imprese (artt. 34-52)*, in Clarich (a cura di), *Commentario al codice dei contratti pubblici*, Torino, 2010, p. 277
- PFISTER, *Der mehrseitiger Austauschvertrag*, in JZ, 1971, p. 284
- PICIOCCHI, *Legittimità della normativa in materia di limitazione alla disciplina degli interessi nelle operazioni di finanziamento internazionale in base ai principi sanciti dalla Corte di Giustizia CE in Dir. prat. trib. int.*, 2003, p. 914,
- PIETROBON, *Il gruppo europeo di interesse economico (GEIE)*, in Riv. dir. comm., 1989, II, p. 43
- PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in Dir. prat. trib., 1982, I, p. 630
- PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi*, in Dir. prat. trib., 1993, I, p. 11
- PINSON, *On Revenue Law*, Londra, 1981, p. 1101
- PISTONE, *Discriminazioni fiscali nell'accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario (Corte di giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C-88/01, Commissione c. Repubblica Italiana)*, in Aedon, riv. quadr. on line art. e dir., 2, 2003
- PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in Dir. prat. trib., 4, 1998, p. 612.
- PIZZITOLA, *La capitalizzazione sottile tra salvaguardia della tax jurisdiction domestica e discriminazione rispetto ai non residenti: profili comparatistica e domestici in Rass. trib.*, 2003, p. 2159
- POLVANI, *Profili giuridici del coordinamento temporaneo di una pluralità di imprese*, in *Diritto dell'Impresa*, 1982, p. 581.
- PORTER, *The Competitive Advantage of Nations*, New York, 1990
- POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989
- POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978
- POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in Enc. dir., XLII, Milano, 1990, p. 1226
- POWEL, *Neither market nor hierarchy: network forms of organization*, in Cummings-Staw (a cura di), *Research in Organizational behavior*, Greenwich, 1990, p. 295
- PRATI, *La sanzione della nullità nel contratto di subfornitura*, in *Contratti*, 1999, p. 296.
- PROPERSI-ROSSI, *Consorzi e altre forme associative*, II, Milano, 1982
- PROPERSI-ROSSI, *I consorzi, le società consortili e i raggruppamenti temporanei di imprese*, Milano, 1988
- PROSPERI, *Il contratto di subfornitura e l'abuso di dipendenza economica. Profili ricostruttivi e sistematici*, Napoli, 2002
- PROTO, *Il gruppo europeo di interesse economico (GEIE) e il fallimento*, in Dir. fall., 1989, I, p. 280
- PROTO, *Il gruppo europeo di interesse economico: uno strumento di cooperazione comunitario*, in *Foro it.*, 1987, IV, p. 274
- PROTTO, *Il nuovo diritto europeo degli appalti*, in UA, 2004, p. 757
- PROVASI (a cura di), *Le Istituzioni dello sviluppo. I distretti tra storia, sociologia ed economia*, Roma, 2002
- PUOTI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 6.
- PUOTI, *La tassazione dei redditi del trust*, in Beneventi (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano, 1996, p. 321
- PUOTI, *Profili fiscali del gruppo europeo di interesse economico (GEIE)*, in *Quaderno di Rass. trib.*, 8, 1992, p. 79
- PURI, *GEIE (dir. trib.)*, in Enc. giur., XV, Roma, 1995, p. 1

- PUTTI, Art. 2, in Alpa-Clarizia (a cura di), *La subfornitura. Commento alla legge 18 giugno 1998 n. 192*, Milano, 1999, p. 57
- PUTTI, Art. 6, in Alpa-Clarizia (a cura di), *La subfornitura. Commento alla legge 18 giugno 1998 n. 192*, Milano, 1999, p. 182
- QUADRIO CURZIO-FORTIS (a cura di), *Complessità e distretti industriali. Dinamiche, modelli e casi reali*, Bologna, 2000
- QUADRIO CURZIO-FORTIS (a cura di), *Complexity and Industrial Clusters*, Heidelberg, 2002
- RANUCCI, *Il GEIE. Un nuovo strumento associativo a servizio dell'economia comunitaria*, in *Nuov. dir. agr.*, 1985, p. 591
- RASI, *I confini della nozione*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 59.
- RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, p. 323.
- RESCIGNO, *Capacità giuridica (Dir. civ.)*, *Nss. dig. it.*, II, Torino, 1958, p. 873.
- RESCIGNO, *Presentazione*, in Cuffaro (a cura di), *La subfornitura nelle attività produttive*, Napoli, 1998, p. XIV
- RICCI, *I distretti produttivi e il diritto comunitario*, in Del Federico-Melis (a cura di), *La tassazione dei distretti produttivi*, in *CNDC*, 2006, p. 45
- RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società. Studi preliminari*, Bari, 2010
- ROMANO, *Consorzi amministrativi*, in *Enc. giur. Trecc.*, V, Roma, 1989, p. 1
- ROMITO, *Partecipazione di una holding al mercato degli appalti di lavori pubblici*, in *Riv. trim. appalti*, 1996, p. 90
- ROSSI RAGAZZI, *Associazioni temporanee di imprese e società consortili*, inserto del *Corr. trib.*, 16, 1993, p. III
- ROSSI, *Prime considerazione sulle disposizioni fiscali, amministrative e finanziarie riservate ai distretti produttivi*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2006, p. 321
- RUBINO, *Le associazioni non riconosciute*, Milano, 1952
- RUFFOLO, *Il contratto di subfornitura nelle attività produttive. Le nuove regole della legge 18 giugno 1998, n. 192: "correzione" della autonomia contrattuale a tutela del subfornitore come contraente debole?*, in *Resp. comunicazione impr.*, 1998, p. 403
- RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002
- RUSSO E., *Imprenditore debole, imprenditore-persona, abuso di dipendenza economica, "terzo contratto"*, in *Contr. impr.* 2009, p. 120.
- RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2004, p. 313
- RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1, 2004, p. 225.
- RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1992
- SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Amatucci (a cura di), *Tratto di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 67
- SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari degli accordi di cooperazione tra imprese indipendenti (le joint venture)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 600.
- SACCO, *Principio consensualistico ed effetti del mandato*, in *Foro It.*, 1966, I, p. 1384
- SALANDRA, *Il diritto delle unioni di imprese (consorzi e gruppi)*, Padova, 1934
- SALVATI, *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004
- SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007

- SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 6, 2002, p. 1917
- SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. Trib.*, 5, 2003, p. 1504
- SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 487
- SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, in *Corr. merito*, 1, 2010, p. 15
- SANDULLI-DE NICTOLIS-GAROFOLI (a cura di), *Trattato sui contratti pubblici*, II, Milano, 2008
- SANTAGATA, *Del mandato. Disposizioni generali*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1985
- SANTAGATA, *Il “contratto di rete” fra (comunione di) impresa e società (consortile)*, in *Riv. dir. civ.*, I, 2011, p. 323
- SANTORO, *Manuale dei contratti pubblici*, Rimini, 2006
- SARALE, *Consorti e società consortili*, in Cottino (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 2004, p. 546
- SCARPA, *La responsabilità patrimoniale delle imprese contraenti per le obbligazioni assunte a favore di una rete tra loro costituita*, in *La resp. civ.*, 2010, p. 406.
- SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in Tesaurò (a cura di), *Giur. sist. dir. trib.*, *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, p. 49
- SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in Tesaurò (a cura di), *Giur. sist. dir. trib.*, *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 35
- SCIALOJA-BRANCA (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1970
- SCIUTO, *Imputazione e responsabilità nel contratto di rete (ovvero dell’incapienza del patrimonio separato)*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2013, p. 65
- SCOGNAMIGLIO, *Dal collegamento negoziale alla causa di coordinamento nei contratti tra imprese*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 63
- SCOGNAMIGLIO, *Il contratto di rete: il Problema della causa*, in *I contratti*, 2009, p. 961
- SCOGNAMIGLIO, *Problemi della causa e del tipo*, in Vettori (a cura di), *Trattato del contratto*, Milano, 2006, p. 183
- SESTA, *Manuale di diritto di famiglia*, Padova, 2005, p. 83
- SFORZI-LORENZINI, *“I Distretti Industriali”*, in IPI, *L’esperienza italiana dei distretti industriali*, Roma, 2002
- SIMONETTO, *Consorti. Primi appunti sulla legge 10 maggio 1976, n. 377*, in *Riv. soc.*, 1977, p. 804
- SÖLVELL-LINDQVIST-KETELS, *The Cluster Initiative Greenbook*, Stoccolma, 2003, p. 53
- SPADA, *Funzione e organizzazione consortile tra legge e prassi contrattuale*, in *Riv. dir. impresa*, 1990, p. 233
- SPERA, *La società di fatto. Recenti orientamenti giurisprudenziali*, Milano, 2008
- STEVANATO, *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria: profili problematici e prospettive di attuazione*, in *Rass. Trib.*, 4, 2002, p. 1187.
- STEVANATO, *Patrimoni destinati: ipotesi di regolamentazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 64
- STRIPPOLI, *Art. 2602*, in Abriani-Stella Richter (a cura di), *Codice commentato delle società*, Torino, 2010, p. 2787
- SUPPA, *Subfornitura (contratto di)*, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 2004, p. 1
- TABELLINI, *I “gruppi” quali nuovi soggetti passivi dell’IRPEG*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d’impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 481

- TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977
- TABELLINI, *Persone giuridiche (Imposta sul reddito delle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, 1983, p. 478
- TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di impresa e simmetrie del sistema fiscale - Quale regime fiscale per il "nuovo" contratto di rete?*, in *Dial. trib.*, 6, 2011, p. 602
- TASSANI, *La fiscalità delle PMI tra distretti produttivi e reti di impresa: il dibattito teorico e l'evoluzione della normativa*, in *Piccola Impresa*, 2007, p. 114
- TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2013, p. 569
- TEDESCHI-TORNO, *Consorzi e riunioni temporanee di imprese. Diritto, bilancio, fiscalità*, s.l., 1991
- TENCATI, *La disciplina tributaria dei nuovi fenomeni di imprenditorialità collettiva*, in *Corr. trib.*, 1986, I, p. 1751
- TENORE, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, p. 57
- Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994
- Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996
- TESAURO (diretto da), *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2007
- TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1992
- TESAURO, *L'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 440
- TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 3665.
- TIGNONI, *Commento all'art. 87*, in D'Amati, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi*, Torino, 1994, p. 95
- TILOCCA, *Il problema del mandato*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1969, p. 964
- TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 57.
- TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993
- TINELLI-MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, III, 2007
- TOSI (a cura di), *Il regime tributario delle unità sanitarie locali*, Rimini, 1992
- TOSI, *Il possesso del reddito*, in Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone fisiche*, 1994, p. 43
- TOSI, *La soggettività tributaria delle unità sanitarie nel nuovo assetto delle autonomie locali*, in Tosi (a cura di), *Il regime tributario delle unità sanitarie locali*, Rimini, 1992, p. 28
- TREMONTI, *Ancora sull'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 883
- TREMONTI, *I fondi comuni d'investimento. Gli aspetti tributari*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 101
- TRIGLIA, *Sviluppo locale, Un progetto per l'Italia*, Bari, 2005
- TULLIO, *La subfornitura industriale: considerazioni in merito all'ambito di applicazione della legge n. 192 del 1998 e alla forma del contratto di subfornitura*, in *Giust. civ.*, 1999, II, p. 251
- TURCHI, *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, Torino, 2008
- UCKMAR-MAGNANI-MARONGIU (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988

- VACCÀ, *Joint venture (aspetti contrattuali)*, in *Nss. dig. it.*, VIII, Torino, 1992, p. 50
- VACCÀ, *Origini e lineamenti dei contratti di joint-venture*, in Draetta-Vaccà (a cura di), *Le joint-ventures. Profili giuridici e modelli contrattuali*, Milano, 1997, p. 101
- VANONI, *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario*, in Calamandrei-Cappelletti (a cura di), *Opere Giuridiche*, Milano, 1961, I, p. 425
- VECCHIO, *Gestioni di portafoglio da parte di società fiduciarie. Problemi fiscali*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 964
- VENEZIANO, *L'Associazione temporanea di imprese*, in Lipari (a cura di), *Diritto privato europeo*, Padova, 1997, p. 318
- VERCELLINO, *Associazione Temporanea d'impresa*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., agg.*, Torino, 2003, p. 52
- VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 415
- VETTORELLO, *Il contratto di subfornitura*, in Galgano (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, II, Torino, 1995, p. 1349
- VETTORI (a cura di), *Trattato del contratto*, Milano, 2006
- VIESTI, *Come nascono i distretti industriali*, Bari, 2000
- VILLA, *Il coordinamento interimprenditoriale nella prospettiva del contratto plurilaterale*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 103
- VILLA, *Reti di imprese e contratto plurilaterale*, in *Giur. comm.*, 6, 2010, p. 944
- VIOTTO, *I profili soggettivi del cd. bonus aggregazioni: considerazioni sistematiche e aspetti problematici*, in *Rass. trib.*, 2, 2010, p. 469
- VIRGILIO, *Consorzi e associazioni temporanee di imprese per l'esecuzione di opere pubbliche: profili fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 81
- VISENTINI, *Diritto commerciale. Vol. II: Imprenditore - Società di persone*, Padova, 2011
- VISENTINI, *L'evoluzione della legislazione sulle società per azioni e la recente riforma*, in *Dir. fall. soc. comm.*, 5, 212, I, p. 570
- VISENTINI, *La teoria della personalità giuridica ed i problemi della società per azioni*, in *Riv. soc.*, 1, 1999, p. 89
- VITALE, *Le prospettive di sviluppo*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 549
- VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, in *Enc. giur. Trecc.*, VIII, Roma, 1988, p. 1
- VOLPE PUTZOLU, *GEIE e consorzi industriali*, in *Le società*, 2, 1990, p. 172
- VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in Galgano (a cura di), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, IV, Padova, 1981, p. 334
- VOLPE PUTZOLU, *Responsabilità del consorzio e responsabilità dei consorziati*, in *Giur. comm.*, 1980, II, p. 179
- WALLEMACQ, *Traité et formulaire des associations momentanée set en participation - Étude théorique et pratique*, Brussel, 1973
- WILLIAMSON, *The economic institution of capitalism: firms, markets, relational contracts*, New York, 1985
- WILLIAMSON, *The economics of governance*, in *Am. Ec. Rev.*, 2, 1996, p. 1.
- ZANELLI, *Decentramento produttivo*, in *Dig. dir. priv., sez. comm.*, IV, Torino, 1989, p. 235.
- ZEITLIN, *Industrial Districts and regional Clusters*, in Jones-Zeitlin (a cura di), *Oxford Handbook of business History*, Oxford, 2008, p. 1
- ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, p. 267
- ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2004, p. 625